

Die Anforderungen an die INVENTUR
im Vergleich zwischen Steuerrecht, Handels-
recht und Betriebswirtschaftslehre

von

HELMUT KOULA

Die Anforderungen an die
I N V E N T U R
im Vergleich zwischen Steuerrecht, Handelsrecht
und Betriebswirtschaftslehre.

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von
Helmut K o u l a

1957.

Referent : Prof. Dr. Otto Hintner

Tag der mündlichen Prüfung: 26. Juli 1957

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

=====

	Seite:
Problemstellung	1
ERSTER TEIL: Die Grundlagen der Untersuchung	2
I. Begriffliche Klärung	2
II. Das Wesen der Inventur	10
III. Der Zweck der Inventur	12
1. Inventar und Bilanz	
a) Das Inventar als Grundlage der Bilanz	12
b) Das Inventar als Erläuterung der Bilanz	18
c) Die Abgrenzung von Inventar und Bilanz	18
d) Ergebnis	20
2. Die erweiterte Zwecksetzung der Inventur im modernen Rechnungswesen	21
3. Die dispositive Zwecksetzung der Inventur	24
4. Die Kontrollfunktion der Inventur	25
5. Die Inventur als kombinierte Wert- und Mengenrechnung	26
IV. Die Bedeutung der Inventur	27
ZWEITER TEIL: Die Anforderungen an die Inventur	30
A. Die Inventurpflicht	
I. Die Rechtsnatur der gesetzlichen Inventur- pflicht	30
II. Die Abgrenzung von Inventurpflicht und Buch- führungspflicht nach Handels- und Steuerrecht	31
III. Der von der gesetzlichen Inventurpflicht betroffene Personenkreis	32
1. nach Handelsrecht	32
2. nach Steuerrecht	35
3. Betriebswirtschaftliche Würdigung	41
IV. Beginn und Ende der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht	46
1. Der Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht	46
2. Das Eröffnungsinventar im besonderen	54
3. Das Ende der handelsrechtlichen Inventur- pflicht	58

4. Beginn und Ende der steuerlichen Inventurpflicht 6
5. Die zivilrechtliche Inventurpflicht 6
- V. Einsichtsrechte und Vorlagepflichten in Bezug auf das Inventar 6
- VI. Die öffentlichrechtliche Verantwortung für das Inventar 6
- VII. Der Zwang zur Einhaltung der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht 6
- B. Die formellen Anforderungen an das Inventar 7
- I. Die Häufigkeit der Inventuren 7
- II. Die Form des Inventars 7
- III. Die Unterzeichnung des Inventars 7
- IV. Der Stichtag der Inventur 8
- V. Die Frist zur Erstellung der Inventur 8
- VI. Die Aufbewahrung der Inventurunterlagen 8
- C. Die materiellen Anforderungen an das Inventar
- I. Der Inhalt des Inventars im allgemeinen
1. Die grundsätzliche Forderung nach Vollständigkeit 9
2. Die Abgrenzung von Bilanzierungs- und Inventarisierungspflicht in gegenständlicher Hinsicht 9
3. Inventarisierungspflicht für nicht bilanzierungspflichtige Gegenstände 10
4. Bilanzierungspflicht für nicht zu inventarisierende Gegenstände 10
- II. Das Privatvermögen in der Inventur im besonderen
1. Das Problem und die Lösungsversuche 10
2. Betriebswirtschaftliche Würdigung 10
3. Der kaufmännische Brauch 11
4. Die Behandlung nach Steuerrecht 11
- III. Das Kriterium des Eigentums in der Inventur
1. Problemstellung 11
2. Das wirtschaftliche Eigentum als Bestimmungsmerkmal für den gegenständlichen Inhalt des Inventars 11

3. Die Abgrenzungsfälle im einzelnen	116
4. Die Abgrenzung als Fehlerquelle in der Inventur	118
5. Die organisatorischen Maßnahmen zur Gewährleistung der Abgrenzung zwischen Lager- und Buchbefund	120
IV. Das Ausmaß der Aufgliederung des Inventars und die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände	
1. Die gesetzlichen Vorschriften und deren Auslegung	122
2. Betriebswirtschaftliche Beurteilung	124
3. Das Verfahren der Wirtschaftspraxis	129
4. Die Anforderungen der Rechtsprechung	131
5. Die Forderungen der steuerlichen Verwaltung und Fachliteratur	132
V. Das Verfahren der Mengenfeststellung in der Inventur	
1. Das Problem	132
2. Die Untersuchung vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre	
a) Der Inhalt der betriebswirtschaftlichen Forderung	136
b) Der Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit des Aufnahmeverfahrens	137
c) Möglichkeiten und Grenzen vereinfachter Aufnahmeverfahren	138
3. Das Verfahren der Wirtschaftspraxis	146
4. Die Forderung des Handelsrechts	150
5. Die Forderung des Steuerrechts	
a) Die Steuergesetze	156
b) Die steuerliche Rechtsprechung	157
c) Die Forderungen der Finanzverwaltung	159
VI. Die Bewertung in der Inventur	
1. Die Inventur als Grundlage der Bilanzbewertung	168
2. Inventarwert und Bilanzwert	168
3. Die Bedeutung der Inventur für die Wertermittlung	172
4. Die Bewertungsmethoden in der Inventur	174
a) Das Prinzip der Einzelbewertung und die Inventur	174

b) Die Bewertungstechnik in der Inventur	175
c) Der Zeitpunkt der Vornahme der Inventurbewertung	185
d) Die unterschiedliche Bewertung nach Handels- und Steuerrecht in der Inventur	187
e) Die Zulässigkeit des Bewertungsausgleichs im Inventar	189
 D. Die Verfahren der Inventur.	
1. Die handelsrechtliche Zulässigkeit	191
2. Die steuerrechtliche Zulässigkeit	195
3. Ergebnis	195
 E. Die Folgen mangelhafter Inventur	197
 Schlußbemerkung	203
 Literaturverzeichnis	205
 Verzeichnis der Abkürzungen	211

PROBLEMSTELLUNG.

=====

1. Die Berechtigung zu vorliegender Untersuchung.

Anlaß zu vorliegender Untersuchung gaben folgende Beobachtungen:

- a) Die Forderung der Finanzverwaltung nach körperlicher Erfassung des Anlagevermögens brachte in Fachzeitschriften eine lebhafte Diskussion in Gang, in deren Verlauf deutlich wurde, daß in Wissenschaft und Praxis gleicherweise eine beträchtliche Unklarheit in Fragen der Inventur herrscht. Das Ausmaß der Abweichungen in der Beurteilung der gesetzlichen Anforderungen und praktischen Bedürfnisse der Inventur ließ erkennen, dass eine befriedigende Klärung der strittigen Fragen nur von einer umfassenden Untersuchung der komplexen Problematik dieses Aufnahme- und Rechenverfahrens erwartet werden kann.
- b) Die Erklärung für diese Unsicherheit in Fragen der Inventur dürfte in erster Linie darin liegen, daß Inventurprobleme in der Literatur nur sehr geringe Beachtung und Bearbeitung gefunden haben. Selbst bedeutendste Werke über das kaufmännische Rechnungswesen und die umfassendsten Kommentare des Handelsrechts befassen sich mit diesem für das Ergebnis der Rechnungslegung der Unternehmungen so bedeutenden Verfahren allenfalls nur am Rande.
- c) Auch in der kaufmännischen Praxis kann vielfach ein sachlich nicht gerechtfertigtes Mißverhältnis zwischen einer oft sehr extensiven Ermittlung der Wertbestände selbst, und einer durchweg sorgfältigen rechnerischen Weiterverarbeitung der so ermittelten Ziffern beobachtet werden.

Man kann die Inventur deshalb sowohl im Hinblick auf die wissenschaftliche Bearbeitung als auch in bezug auf die Verfahrensweise der kaufmännischen Praxis als die bislang

noch

s c h w ä c h s t e S t e l l e

des gesamten kaufmännischen Rechnungswerks bezeichnen. Die Genauigkeit der Ergebnisse des kaufmännischen Rechnungswesens werden aber entscheidend von dieser schwächsten Stelle, und nicht von der wissenschaftlich schon ausführlich bearbeiteten Art und Weise der Bilanzierung und der in der Praxis zumeist befriedigenden Genauigkeit der rechnerischen Verarbeitung der Zahlen des Rechnungswesens in Buchführung und Bilanz bestimmt.

Die Bemühungen um eine Steigerung der Genauigkeit der Grundlagen unternehmerischer Dispositionen und der Zuverlässigkeit der Rechnungslegung der Unternehmungen müssen deshalb in erster Linie bei der I n v e n t u r einsetzen.

Die bisherigen Bemühungen wissenschaftlicher Publikationen, die Problematik der Inventur zu ergründen und zur Lösung strittiger Fragen zu gelangen, wurden ihrer Aufgabe aus drei Gründen nicht voll gerecht:

- a) Die Bearbeiter behandeln zumeist nur einzelne Teilprobleme der Inventur für sich isoliert, ohne zu berücksichtigen, daß alle Anforderungen an die Inventur zueinander in einem engen Abhängigkeitsverhältnis stehen ¹⁾. Die Untersuchung eines Teilproblems ist aber nur unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Inventurprobleme sinnvoll; andernfalls sind Überschneidungen und Widersprüche innerhalb des komplexen Zusammenhangs aller Einzelanforderungen an die Inventur nicht zu vermeiden.
- b) Gelegentlich wurde in der wissenschaftlichen Spezialliteratur aber auch versucht, einen Gesamtüberblick über die Anforderungen an die Inventur zu geben. Diese

1) So z.B.: Zinndorf, a.a.O., für die permanente Inventur; AWB, a.a.O., für organisatorisch-technische Probleme; Sommerfeld, a.a.O., für Inventurbewertungs-Fragen; u.v.a.;

Autoren behandeln das Thema jedoch ausnahmslos vom Standpunkt eines Einzelinteresses aus ²⁾, und ließen so ausser Acht, daß bei der Inventur viele verschieden gearteten Einzelinteressen zusammentreffen und ihre speziellen Forderungen anmelden.

- c) Die Methode der Untersuchung in wissenschaftlichen Publikationen ist ausschließlich deduktiv: von bestimmten Standpunkten her, insbes. Einzelinteressen, werden konkrete Anforderungen an die Inventur und das Inventar hergeleitet. Bei dieser Verfahrensweise wird die ausserordentliche Bedeutung des organisch gewachsenen Handelsbrauchs übersehen. Von diesem lassen sich auf induktivem Wege wertvolle Schlüsse auf das erforderliche Ausmaß der Berücksichtigung verschiedener Interessen ziehen. Nur eine Kombination von deduktiver und induktiver Methode wird deshalb einen wirklich umfassenden und zutreffenden Überblick über den konkreten Inhalt der einzelnen Anforderungen an die Inventur geben können.

2. Die Aufgabe der Untersuchung

Vorliegende Untersuchung stellt sich deshalb zur Aufgabe,

- a) einen Gesamtüberblick über die Anforderungen an die kaufmännische Inventur seitens der Betriebswirtschaftslehre, des Handels- und Steuerrechts zu geben,
- b) welcher sowohl dem komplexen Zusammenhang aller Einzelanforderungen an Inventur und Inventar,
- c) als auch dem Nebeneinander verschiedener konkurrierender und oft kollidierender Interessen am Ergebnis des kaufmännischen Rechnungswerks Rechnung trägt.

Die Untersuchung dringt in verschiedene wissenschaftliche

2) So z.B.: Wilhelm, a.a.O., Busse, a.a.O., Sommerfeld, a.a.O. Grull, a.a.O., vom Standpunkt des Handelsrechts aus; Gerhard, a.a.O., vom Standpunkt des Steuerrechts aus; Kalveram, a.a.O., vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre aus;

Gebiete ein: das Objekt der Untersuchung wird gleichzeitig von der handelsrechtlichen, steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Seite beleuchtet. Nur so lassen sich die Einseitigkeit der Betrachtung und die damit verbundenen Fehlerquellen vermeiden. Der Standort des Verfassers ist jedoch die Betriebswirtschaftslehre, weshalb betriebswirtschaftlichen Überlegungen im Rahmen dieser Arbeit der Vorrang eingeräumt wird. Daß diese Rangfolge auch sachlich gerechtfertigt ist, wird die Untersuchung zeigen.

Die Aufgabenstellung ist sehr breit. Auf knappem Raum war deshalb eine Beschränkung auf das Wesentliche nötig. Das Ziel der Untersuchung kann deshalb nicht sein, die festgestellten Lücken in der literarischen Bearbeitung des Themas auszufüllen, sondern lediglich, einen möglichen Weg für künftige, ausführlichere Untersuchungen zu zeigen.

3. Das Verfahren der Untersuchung

Die Gesamtproblematik der Inventur wird zunächst aus dem Wesen und der vielfältigen Zwecksetzung abgeleitet, und sodann in verschiedene Teilprobleme aufgelöst; als solche betrachte ich die einzelnen formellen und materiellen Anforderungen an Inventur und Inventar.

Der Inhalt der einzelnen Anforderungen ist der engere Gegenstand der Untersuchung. Er wird in mehrfacher Hinsicht einer Analyse unterzogen, indem jede Anforderung

- a) aus der Zwecksetzung der Inventur abgeleitet, und
- b) mit dem Inhalt der einzelnen kodifizierten und nicht kodifizierten Interessen am Ergebnis des betrieblichen Rechnungswesens konfrontiert wird.
- c) Neben diesen deduktiv gewonnenen Erkenntnissen wird das Verfahren der kaufmannischen Praxis und die historische Entwicklung der Anforderungen an die Inventur bei der Untersuchung eingehend berücksichtigt.

Eine generell gultige Lösung der zu klarenden Fragen ist nicht möglich; sowohl die Zwecksetzung der Inventur im Rah-

men des betrieblichen Rechnungswesens als auch die Interessenlage sind im Einzelfall unterschiedlich. Nur aus diesen Fakten läßt sich aber eine konkrete Lösung ableiten. Als Vorstufe und Hilfsmittel für die Entscheidung im Einzelfall kann die abstrakte Untersuchung des Rahmens, in welchem die Lösung gesucht werden muß, sehr wertvoll sein:

Die Zwecksetzung der Inventur im Einzelfall gibt den objektiven Rahmen,
die Interessenlage im Einzelfall den subjektiven Rahmen der anzustrebenden Lösung an.

4. Der Gang der Untersuchung

schließt sich dieser Aufgabenstellung an:

Zunächst werden die Grundlagen für die Untersuchung durch eine Analyse

- +) des Wesens,
- +) der Zwecksetzung und
- +) der Bedeutung der Inventur im Rahmen des kaufmännischen Rechnungswesens, sowie durch
- +) die Darstellung der Interessenlage in bezug auf die Inventur

geschaffen. Diese Grundlegung konnte auf keine brauchbaren literarischen Vorarbeiten zurückgreifen; sie mußte deshalb ausführlicher behandelt werden, als dies ursprünglich vorgesehen war.

Im Hauptteil der Arbeit werden die einzelnen Anforderungen an Inventur und Inventar einer gesonderten Untersuchung unterzogen. Die Zwecksetzung der Inventur und die Interessenlage dienen hier sowohl der Auslegung gesetzlicher Inventurnormen im Hinblick auf deren konkreten Inhalt, als auch zur Beurteilung der betriebswirtschaftlichen Erfordernisse.

Aus der Gegenüberstellung betriebswirtschaftlicher Erkennt-

nisse mit der Auslegung gesetzlicher Anforderungen in Rechtsprechung und Literatur werden sich wertvolle Anhaltspunkte für die weiteren Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre auf dem engeren Forschungsgebiet der Inventur ableiten lassen.

ERSTER TEIL : DIE GRUNDLAGEN DER UNTERSUCHUNG

I. Begriffliche Klärung

Die Notwendigkeit, der Untersuchung eine Begriffsbestimmung vorzuschicken, ergibt sich aus der Tatsache, daß sich die uneinheitlichen Auffassungen über Fragen der Inventur bereits in der Terminologie niedergeschlagen haben:

- a) Die Wirtschaftspraxis legt den Begriff "Inventar" häufig im Sinne des Mobiliars, also "der Geräte, Maschinen, Gespanne usw" ³⁾ aus. Diese Auslegung weicht von der gesetzlichen Begriffsbestimmung so weitgehend ab, daß in der wissenschaftlichen Diskussion eine Verwechslung kaum zu befürchten ist.
- b) Weit gefährlicher ist die in der betriebswirtschaftlichen Literatur vielfach gebrauchte subjektive Auslegung, welche den Inhalt der Begriffe Inventur und Inventar durch eigene Ansichten, mit denen bereits eine Qualifikation verbunden ist, verfälscht, und so zu Spezialfällen gelangt, welche keine Allgemeingültigkeit beanspruchen können und für die Begriffsauslegung deshalb nicht bestimmend sein dürfen.

So ist (für viele ähnliche Fälle) die Feststellung von G n a m ⁴⁾, daß die Inventur die körperliche Aufnahme der Wirtschaftsgüter, und das Inventar deren Summe sei, abzulehnen. Die körperliche Bestandsaufnahme ist bereits ein Spezialfall der Inventur ⁵⁾, und das Inventar als die Summe der Wirtschaftsgüter zu bezeichnen, ist rein begrifflich völlig verfehlt.

R e i s c h - K r e i b i g ⁶⁾ bezeichnen als "Inventarium" gar die Bilanz selbst.

-
- 3) So das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handels-tags, Berlin, aus dem Jahre 1933, BStBl 1933 S. 1062
 - 4) Gnam, Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, S. 157
 - 5) Ich verweise auf die Feststellungen S. 121 ff.
 - 6) Reisch-Kreibig, Buchhaltung, S. 50 - 53

Zu einer so einseitigen Auslegung der Begriffe besteht keine Notwendigkeit. Das Gesetz selbst gibt in § 39 HGB eine eindeutige Begriffsbestimmung; lediglich die darin enthaltene Aufzählung einzelner Vermögensgegenstände ist überflüssig und willkürlich.

Die kürzeste und m.E. unanfechtbare Definition gibt B a u m b a c h ⁷⁾ mit folgender Formulierung:

" Inventur ist die Aufnahme des Inventars, d.h. aller Vermögensstücke und Schulden des Kaufmanns mit Wertangabe ".

Das V e r z e i c h n i s der Vermögensstücke und Schulden wird somit als Inventar, die Aufstellung des Verzeichnisses als Inventur bezeichnet.

Die begriffliche Unterscheidung zwischen dem Verzeichnis selbst und seiner Erstellung ist nur der deutschen Sprache eigen. Im Italienischen (inventario), Französischen (inventair) und Englischen (inventory) wird mit dem gleichen Wort das Verzeichnis und dessen Erstellung bezeichnet.

Hingegen ist, wie im Deutschen, auch in vielen anderen Sprachen zu beobachten, daß von dem lateinischen Wortstamm (inventarium) abgehend ein neuer Ausdruck geschaffen wird; so z.B. im Englischen "stock, to take stock", im Französischen "verification" oder im Italienischen "consistenza, permanenza".

Zumeist ist mit diesem Abgehen vom lateinischen Wortstamm eine wertvolle begriffliche Klärung verbunden, wie sich an der Entwicklung der Terminologie in Deutschland erkennen läßt:

Erstmals im Aktiengesetz von 1937 wurde in § 135 Abs. 2 an Stelle des Ausdrucks "Inventar" das Wort "Bestandsverzeichnis" gebraucht. Diese Terminologie lehnt sich an den seit etwa 1930 im steuerlichen Bereich gebrauchten Ausdruck "Bestandsaufnahme" an. Die beiden neuen Begriffe bezeichnen sehr genau das Wesentliche; es ist deshalb zu wünschen, daß sie sich weiter einbürgern.

7) Baumbach, HGB, Anm. 2 zu § 39

In vorliegender Arbeit werden die beiden neuen Begriffe neben den älteren, im Handelsrecht noch sehr gebräuchlichen, gleichrangig verwendet.

II. Das Wesen der Inventur

Das Wesen der Inventur zeigt sich am deutlichsten in ihrer Gegenüberstellung mit der Buchführung.

Die Inventur ist Ausgangspunkt und Schlußpunkt der laufenden Buchführung zugleich. Diese baut auf den Feststellungen der Eröffnungsinventur auf, verzeichnet die laufenden Veränderungen der Bestände, und vereinigt sich wieder mit dem Inventar zur Bilanz.

Das Inventar verzeichnet den tatsächlichen Bestand des Vermögens und der Schulden für einen bestimmten Zeit - p u n k t . Die Buchführung bezieht sich auf einen Zeit - r a u m . Gleichzeitig aber bezeichnet der Ausdruck "Inventur" auch eine Tätigkeit, die sich auf einen, oft beträchtlichen, Zeit - r a u m erstreckt.

Die Buchführung erfaßt "Geschäftsvorfälle" auf Grund von "Belegen"; es liegt in ihrer Natur, daß sie hiernach nur das "Soll" erfassen kann. Die Inventur hingegen erfaßt unabhängig von den "Soll"-vorgängen der Buchführung die tatsächlichen Bestände, das "Ist"; sie ist ihrem Wesen nach eine Tatsachenfeststellung.

In diesem vielfachen Gegensatz zwischen Buchführung und Inventur liegt gleichzeitig die Ergänzung zwischen beiden Teilen des betrieblichen Rechnungswesens: die Buchführung verzeichnet die laufende Veränderung der Bestände, wie sie durch jeden Geschäftsvorfall bewirkt werden; die Inventur ergänzt diese nach der t a t s ä c h l i c h e n S e i t e hin ⁸⁾.

Die Inventur ist somit ihrem Wesen nach

- a) eine Tatsachenfeststellung, die sich
- b) auf einen einzigen, gedachten Zeitpunkt bezieht,
- c) deren Durchführung aber, technisch bedingt, einen gewissen Zeitraum erfordert.

8) So Bühler, Bil.u.St. S. 154; Priese S. 68

Die ganze vielfältige betriebswirtschaftliche und juristische Problematik der Inventur läßt sich aus diesen drei Wesensmerkmalen entwickeln und verstehen.

III. Der Zweck der Inventur

1. Inventar und Bilanz

Die "klassische" Zwecksetzung des Inventars beruht auf seiner Beziehung zur Bilanz. Diese ist zweifacher Natur: das Inventar dient der Bilanz sowohl als Grundlage als auch zur Erläuterung.

a) Das Inventar als Grundlage der Bilanz.

aa) Der Streit um den Vorrang zwischen Buchführung und Inventar als Grundlage der Bilanz

(a) Problemstellung

Das Inventar wird in der Literatur übereinstimmend als eine wesentliche Grundlage der Bilanz bezeichnet ⁹⁾. Einige der nach rein handelsrechtlichen Grundsätzen auslegenden Schriftsteller gehen so weit, die Bilanz als einen Abschluß des Inventars in Kontenform zu bezeichnen, der allein durch die Zusammenziehung der Einzelposten des Inventars zu entstehen habe, und "der Buchführung als Quelle nicht bedürfe", ja sogar "von der Buchführung unabhängig sein müsse" ¹⁰⁾. Andererseits gibt es Schriftsteller, welche die Bilanz primär mit der Buchführung in Beziehung bringen, und eine Verbindung zwischen Inventar und Bilanz entweder ganz verleugnen oder doch als sekundär betrachten. Nach dieser Auffassung wird die Bilanz ausschließlich aus den Buchsalden entwickelt. Soweit die Inventur überhaupt Erwähnung findet, wird gefordert, daß deren Ergebnis seinen Niederschlag in der Buchführung schon vor Erstellung der Bilanz finden müsse ¹¹⁾.

9) Bühler, Bil.u.St., S. 154, Priese S.68 u.v.a.

10) So insbes.: Stern, Buchhaltungs-Lexikon, S.64; Passow, Bilanzen I S. 43; Osbahr, Bilanz vom Standp.d.Untern.3,4 als Beispiel für diese Strömung in der Bilanzauffassung.

11) So insbes.: Niederauer, S.17; Gerstner, Bilanzanalyse, S.26 Aufl. 1933; Schlegelberger-Quassowsky-Schmölder Simon, H.V., Betrachtungen... S.383/84; Fischer, S.23/24

(b) Die historische Entwicklung der Auffassungen

Obwohl sich diese Auseinandersetzungen über die primäre Grundlage der Bilanz noch bis in die moderne Literatur hinziehen, sind sie durch die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse als längst überholt zu bezeichnen; sie sind überhaupt nur noch aus der historischen Sicht verständlich.

Wenn man die Zeit vor dem Aufkommen der doppelten Buchhaltung hier ausser Betracht läßt, ergeben sich folgende Entwicklungsstufen:

In der Zeit vor 1500 war die Bilanz lediglich ein Abschluß der Bücher; sie war "eine identische Gleichung, ein rechnerisches Kunststück" ¹²⁾ in Form unserer heutigen Salden- und Probabilanz. Eine Prioritätsfrage ist hinsichtlich der Grundlagen der Bilanz noch nicht erkennbar.

Bei besonderen Anlässen, vor allem bei einem Wechsel der Geschäftsinhaber, wird uns aus der Zeit der Fugger'schen und anderer großer Faktoreiunternehmungen Anfang bis Mitte des 16. Jahrhunderts über die Erstellung von Inventaren von mehreren Schriftstellern berichtet ¹³⁾. Diese stehen noch vollkommen ausserhalb der Systematik der Buchhaltung, dienen aber allein, ohne Assistenz der Buchführung, der Erstellung der Bilanzen. Die Inventare wurden in dieser Zeit nicht regelmäßig ¹⁴⁾, sondern im Abstand von bis zu fünf Jahren ¹⁵⁾ gefertigt. Zwischen den Inventurstichtagen wurden Bilanzen allein auf der Grundlage der Buchhaltung erstellt; sie waren also gleicherweise "identische Gleichungen" ohne Ermittlung ihres Tatsachengehalts.

12) Löffelholz, S. 146

13) Verweis auf die in Anm. 14 S. 11 angegebenen Literaturstellen.

14) Besonders: Jan Ympyn (1543), Valentin Mennher (1563), Passchier Goessens (1594), Simon Stevin (1617); teilweise abgedruckt bei ter Vehn, aaO S.245 ff; Penndorf aaO S.134 ff.; Veit Simon, aaO S.31;

15) Hummel, "Die Buchhaltung der Fugger", a.a.O S.272 ff.

Die späteren Schriftsteller ¹⁶⁾ bis zur ersten Kodifikation des Bilanzrechts neigen wieder mehr zu der schon von Lucas Pacioli ¹⁷⁾ übermittelten Form der Bilanzstellung auf der alleinigen Grundlage der Buchführung, obwohl sich bereits Andeutungen dafür finden lassen, daß die Bedeutung der Inventur auch für regelmäßige Jahresbilanzen immer mehr erkannt wird ¹⁸⁾.

Die erste Kodifikation des Handelsrechts, die "ordonnance de commerce" von 1673, bringt noch keine Änderung in der grundsätzlichen Einstellung: das Pendel schwingt nun lediglich wieder in Richtung auf das Inventar. Dieses ist als alleinige Grundlage für die Bilanz vorgesehen ¹⁹⁾, es wird mit dieser sogar gleichgesetzt. Daß die Bilanz nicht aus der Buchführung erstellt werden sollte, ist schon mit der zutreffenden Feststellung von Löffelholz ²⁰⁾ bewiesen, daß die Bestandsaufnahme dazu ausersehen war, die Buchführung zu ersetzen ²¹⁾.

Im "Allgemeinen Landrecht der Preußischen Staaten" von 1794 wird erstmals in § 642, II, 8 das Inventar und der Abschluß der Bücher getrennt erwähnt ²²⁾. Das Inventar wird aber auch hier noch nicht neben die Buchführung in die Einheit des Rechnungswesens einbezogen. Nach dieser gewetzlichen Forderung soll die Bilanz vielmehr wieder als Bücherabschluß erstehen: jedes Mitglied (der Handelsgesellschaft) könne verlangen, daß "...der Abschluß aus den Handlungsbüchern angefertigt, und nach demselben

16) angeführt unter Anmerkung 14)

17) Lucas Pacioli, "Summa de arithmetica, geometria, Proportioni et proportionalita", Venedig 1491, Teil I Abschn. IX, Abhandlung XI, teilweise abgedruckt bei Löffelholz, a.a.O.S. 146

18) Besonders bei Matthäus Schwarz, "Dreyerlei Buchhalten" 1518, abgedruckt bei Löffelholz, a.a.O. S. 153/154

19) Nach dem auszugsweisen Abdruck bei ter Vehn, a.a.O. S.2

20) Löffelholz, a.a.O. S. 289

21) Über die Widersinnigkeit dieser Forderung S. 41

22) Nach dem Abdruck bei Veit Simon, a.a.O. S. 37

Gewinn oder Verlust vertheilt werde".

Die weitere Entwicklung des Bilanzrechts bis zur heutigen Zeit ²³⁾ bestimmt nun endgültig das I n v e n t a r als beherrschende Grundlage der Bilanz. Dies läßt der Wortlaut der in den genannten Gesetzen enthaltenen Inventurvorschriften deutlich erkennen. § 39 HGB ²⁴⁾ definiert die Bilanz als den "das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß", und mit dem Ausdruck "Vermögen" und "Schulden" ist unmißverständlich das Ergebnis des Inventars in Aktiven und Passiven gemeint.

Es ist deshalb verständlich, daß das Reichsgericht ²⁵⁾ und die nach rein handelsrechtlichen Gesichtspunkten auslegenden Schriftsteller ²⁶⁾ zu dem Schluß kommen, daß die Bilanz lediglich auf der Grundlage des Inventars aufzustellen sei und "unabhängig von der Buchführung dastünde" ²⁷⁾.

In der weiteren Entwicklung wird erst allmählich die Unhaltbarkeit dieser Ansicht erkannt. In der Zeit bis zum ersten Weltkrieg fußen selbst rein buchtechnische Abhandlungen ²⁸⁾ noch überwiegend auf rechtlicher Grundlage und versuchen, aus bilanzrechtlichen Überlegungen bilanztechnische Erkenntnisse abzuleiten. Von dieser Fessel vermag sich die Literatur erst einige Zeit nach dem ersten Weltkrieg mit der Entwicklung der modernen Betriebswirtschaftslehre frei zu machen; und erst damit wird der Weg für die Erkenntnis des sinnvollen Zusammenhangs der einzelnen Teile des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens frei.

23) "Code de commerce" v. 1808; "Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch" (ADHGB) v. 1861; Handelsgesetzbuch (HGB) v. 1897;

24) Der materielle Inhalt des § 39 HGB geht auf den "Code de commerce" und das ADHGB zurück;

25) Als Beispiele: RG 4/591; RGStr 15/174; RG in Goldt. Arch. Bd. 47 S. 171;

26) Anmerkung 10) S. 12 27) Passow, Bilanzen, S. 30

28) Als Beispiele: Stern, Buchhaltungslexikon; Wilhelm, Die Inventur; Passow, Bilanzen; u.v.a.

(c) Die Inventur als Grundlage der Bilanz nach dem heutigen Erkenntnisstand.

Der dargestellte Streit um die Priorität zwischen Buchführung und Inventar muß nach dem heutigen Erkenntnisstand nicht nur als überflüssig, sondern als unlogisch bezeichnet werden:

1. Zwei vollkommen wesensverschiedene Rechnungsarten können nicht in Konkurrenz treten. Buchführung und Inventar sind sowohl ihrer zeitlichen Bezugsgrundlage als auch der Natur ihrer Aussagen nach konträr. Während die eine rein statischen Charakter besitzt, dominiert bei der anderen der dynamische.

Inventur und Buchführung sind somit bestimmt, sich zu ergänzen und gegenseitig zu kontrollieren. Im Hinblick auf die Erstellung der Bilanz ist zwischen beiden keine Alternative möglich, sondern ein notwendiger Zusammenhang beider Rechnungen gegeben.

2. Keine der beiden Rechnungen überdeckt für sich allein, ohne Assistenz der anderen, den gesamten Bereich des betriebswirtschaftlichen Wertgefüges:

- a) Der Inventur mangelt die Fähigkeit, die unkörperlichen Werte der Unternehmung zu erfassen. Sie ist diesbezüglich auf die Ergebnisse der Buchführung angewiesen und kann erst auf dieser aufbauend Eigenes beisteuern. Keineswegs dienen die buchmäßigen Unterlagen lediglich der Kontrolle, ob die Bestände im Laufe des Jahres ordnungsmäßig bewirtschaftet worden sind, wie Thies²⁹⁾ fälschlich annimmt.
- b) Die Buchführung ist wiederum als Soll-Rechnung nicht in der Lage, eine Aussage über die Abweichungen zwischen Soll und Ist zu machen.

²⁹⁾ Thies, Otto: Artikel "Bestandsaufnahme" in Bott, Lexikon;

c) Ein wesentlicher Zweck der Bilanz, den Erfolg zu ermitteln, ist durch die Inventur allein überhaupt nicht zu erreichen. Der Erfolg einer Rechnungsperiode kann durch reinen Vermögensvergleich nicht festgestellt werden; die Veränderung des Vermögens ist um die Entnahmen und Einlagen des Kaufmanns zu berichtigen. Erst nach dieser Korrektur wird der Wirtschaftserfolg sichtbar. Die Entnahmen und Einlagen gehen aber nur aus der laufenden Buchführung hervor und entziehen sich der Inventarisierung vollkommen. Ein reiner Vermögensvergleich ohne fortlaufende Aufzeichnungen über die Entnahmen und Einlagen ist deshalb nicht als ordnungsmäßig im Sinne des Vermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG zu betrachten ³⁰⁾.

bb) Die Entstehung der Bilanz aus Buchführung und Inventar.

Buchführung und Inventar haben sich organisch in den Rahmen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens einzufügen und sinnvoll zu ergänzen. Beide Rechnungen bilden eine Einheit - und aus dieser Synthese ergibt sich nicht nur die ordnungsmäßige Bilanz, sondern die ganze Vielseitigkeit des modernen betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens überhaupt.

Ich halte es deshalb ³¹⁾ für unwesentlich, ob sich die Inventur "zwischen ordnungsmäßige Buchführung und Bilanz schiebt" ³²⁾, oder innerhalb des Buchführungsbereichs lediglich zwischen das Ende der laufenden Aufzeichnungen und den formellen Kontenabschluß ³³⁾, solange nur die organische Ergänzung und gegenseitige Abhängigkeit der drei Rechnungsarten des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens gewahrt bleibt. Die hier

30) Blümich-Falk, EStG-Komm. S. 219

31) Im Gegensatz zu Niederauer, a.a.O. S.17 und anderen.

32) Bühler, Bilanz u. Steuer, a.a.O., S. 40

33) sinngemäß: Düringer-Hachenburg, HGB, zu § 39

behandelte Frage ist also zur Nebensächlichkeit degradiert.

b) Die Inventur als Erläuterung der Bilanz.

Der "konstruktive" Zweck der Inventur, als Grundlage der Bilanz zu dienen, ist mit der Fertigstellung der Bilanz erfüllt.

Von diesem Augenblick an wechselt die Inventur in ihrer Beziehung zur Bilanz ihre Zwecksetzung; sie dient nunmehr der

Erläuterung der Sammelposten der Bilanz.

Wenn heute durch die Bestimmung des § 131 AktG und durch den gegenüber früher wesentlich gebesserten Handelsbrauch die Bilanzen wohl aller Unternehmungsformen eine gewisse Mindestgliederung aufweisen, ist die Bilanz doch nicht so ausführlich, daß alle interessierten Kreise den für den jeweiligen Grad ihres Interesses notwendigen Einblick in die Vermögenslage der Unternehmung erhalten könnten. Viele Interessenten werden nicht mit dem "das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß" zufrieden sein können, sondern die einzelnen Vermögens- und Schuldposten selbst beurteilen, also deren Verzeichnis einsehen wollen.

Ohne Inventar läßt sich eine Bilanz nicht für alle Interessen ausreichend beurteilen; sie läßt sich ohne die Aufgliederung des Inventars auch nicht nachprüfen.

Das Inventar bildet somit den

Schlüssel für die Beurteilung und
die Nachprüfung der Bilanz.

c) Die Abgrenzung von Inventur und Bilanz

Die Vertreter der extremen Richtung, welche das Inventar als dominierende oder ausschließliche Grundlage der Bilanz betrachten, gehen teilweise soweit, das Inventar mit der

Bilanz gleichzusetzen. So sagt Gerstner ³⁴⁾:

"Es ist jedoch falsch, die Bilanz grundsätzlich als etwas anderes hinzustellen, als das Inventar. Im Grunde genommen sind sie nur in der Form und in der Bezeichnung verschieden; sachlich sind sie dasselbe." Und Reisch-Kreibig ³⁵⁾ gehen so weit, die Begriffe Inventar und Bilanz sogar synonym zu gebrauchen. Hier wird fälschlich sogar die Behauptung aufgestellt, daß "§ 39 HGB ...keinen Unterschied zwischen beiden Begriffen aufstellt" ³⁶⁾.

Die Unterschiede zwischen Inventar und Bilanz sind jedoch offensichtlich. § 39 nennt das Einzelverzeichnis des Vermögens und der Schulden "Inventar", die Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden nebst Saldo "Bilanz". Damit kann festgestellt werden:

1. Das Inventar ist nicht dazu bestimmt, das Reinvermögen oder den Erfolg zu ermitteln; es hat sich auf die Aufzählung und summierung der einzelnen Vermögens- und Schuldbestände zu beschränken.
2. Die Bilanz hat andererseits nicht die primäre Aufgabe, Einzelheiten anzugeben. Ihr Wesensmerkmal ist die Gegenüberstellung und Saldierung. Dies schließt freilich nicht aus, daß auch von ihr (§ 131 AktG) bestimmte Detailaussagen gefordert werden.
3. Über diesen formellen Unterschied hinaus sind auch sehr wesentliche materielle Unterschiedsmerkmale festzustellen. Inventar und Bilanz brauchen weder im gegenständlichen Inhalt ³⁷⁾ noch in der Bewertung ³⁸⁾ übereinzustimmen; die Mengenangabe des Inventars fehlt in der Bilanz vollkommen.

34) Gerstner, Bilanzanalyse, 1944, S. 49

35) Reisch-Kreibig, a.a.O., S. 50 - 53

36) Reisch-Kreibig, a.a.O., S. 216

37) Siehe hierzu S. 99 f.; 38) Siehe hierzu S.168 f.;

d) Ergebnis:

Die Beziehungen zwischen Inventar und Bilanz sind abschließend wie folgt zu kennzeichnen:

1. Das wesentlichste Erfordernis des kaufmännischen Rechnungswesens überhaupt, und hier wiederum in erster Linie der Bilanz als dem wesentlichsten Instrument der Rechnungslegung der Unternehmung, ist die Übereinstimmung mit den Tatsachen. Andernfalls wäre sie nichts anderes als ein "rechnerisches Kunststück, eine identische Gleichung".

Diesem Grunderfordernis dient die Inventur.

2. Das Inventar ist somit einerseits Vorstufe zur Bilanz und neben der Buchführung deren Grundlage; es hat neben der Bilanz aber noch die Aufgabe, deren Sammelposten zu erläutern und der Nachprüfung zugänglich zu machen.
3. Die Inventur kann aber weder die Bilanz selbst, noch die Buchführung als eine von der Inventur wesensverschiedene und diese ergänzende Erkenntnisquelle ersetzen. Das Inventar ist zwar nach der Ansicht von Priese ³⁹⁾ "das wichtigste Stück des kaufmännischen Rechnungswerks", aber eben doch nur ein S t ü c k desselben. Neben dem Inventar behalten Buchführung und Bilanz ihren vollen Wert und ihre selbständige Bedeutung.
4. So, auf das richtige Maß reduziert, läßt sich der ganze Erkenntniswert der Inventur als

Mehrzweck- Rechenverfahren

erst in vollem Umfang erkennen und auswerten.

Nachfolgende Untersuchung setzt sich deshalb zur Aufgabe, die Vielfalt der Zwecksetzung der Inventur umrißweise darzustellen.

39) Priese, a.a.O. S. 47; ähnlich Bühler, Bil.u.St., S.40;

2. Die erweiterte Zwecksetzung der Inventur im modernen kaufmännischen Rechnungswesen.

a) Die Inventur als Mehrzweckverfahren.

Die Feststellung von Adler ⁴⁰⁾: "Das Inventarverzeichnis hat an sich keine selbständige Bedeutung, sondern es wird erstellt, um aus ihm die Bilanz zu entwickeln" **ist** als unzutreffend zu bezeichnen. Nicht einmal von dem für Adler wohl allein maßgeblichen engeren Blickwinkel des Jahresabschlusses aus kann dieser Ansicht beigetreten werden, denn auch hier wäre noch die Erläuterungsfunktion der Bilanz zu nennen. Völlig unrichtig wird diese Feststellung aber unter dem Gesichtspunkt der vielfältigen Aufgaben des kaufmännischen Rechnungswesens. J e d e einzelne Sparte des modernen Rechnungswesens wird von der Inventur berührt, und deren Bedeutung reicht darüber hinaus auch noch in das Gebiet der dispositiven Betriebsführung und der Personalkontrolle.

b) Inventur und kurzfristige Erfolgsrechnung.

Das Hauptproblem der kurzfristigen Erfolgsrechnung ist die Erfassung der Erfolgselemente innerhalb kürzester Zeit mit angemessenem Aufwand. Die Zusammenfassung der Erfolgselemente und deren rechnerische Verarbeitung bringt keine nennenswerten Schwierigkeiten mit sich.

Erfolgselemente der kurzfristigen Erfolgsrechnung sind die Aufwands- und Ertragsgrößen in gleicher Weise. Es entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen, wenn in vielen Publikationen über dieses Erfolgsermittlungsverfahren die Erfassung der Aufwandsgrößen erstrangig behandelt wird; in der Praxis bietet die Erfassung der Ertragsgrößen oft die weitaus größten Schwierigkeiten.

40) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Aufl.1948, Anm.81 zu §129

Aufwands- und Ertragsgrößen sind durch Bestandsveränderungen unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge repräsentiert. Die Zu- und Abgänge sind regelmäßig aus der Buchführung ohne weiteres ersichtlich; die Erfassung der Bestandsveränderungen stellt das Hauptproblem dar. Hierfür bieten sich grundsätzlich zwei Möglichkeiten an: die Erfassung der Bestandsveränderungen, welche durch jeden einzelnen Geschäftsvorfall eintreten, oder die Ermittlung und Vergleichung des absoluten Bestands an zwei Stichtagen. Alle in der Literatur vorgeschlagenen Methoden der kurzfristigen Erfolgsrechnung laufen auf eines der beiden Verfahren oder eine Kombination derselben hinaus. Die primäre Fragestellung der kurzfristigen Erfolgsrechnung lautet also: Stichtaginventur oder permanente Inventur? Die Frage kann an dieser Stelle nicht entschieden werden; sie ist generell überhaupt nicht zu klären, sondern weitgehend von den organisatorischen, produktionstechnischen und vielen weiteren Gegebenheiten des Einzelfalls abhängig. Hier kann jedoch festgehalten werden, daß mit der Möglichkeit der Inventarisierung das Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung steht und fällt. Die Inventur ist der wesentlichste Teil dieses für die unternehmerische Disposition so wichtigen Rechenverfahrens.

c) Inventur und Selbstkostenrechnung.

In diesem Zweig des kaufmannischen Rechnungswesens dient die Inventur der Erfassung der Aufwandgrößen im Bereich des Materialverbrauchs (Industriebetrieb) oder Wareneinsatzes (Handelsbetrieb).

Für die N a c h - kalkulation ist die Inventur für die Ermittlung des tatsächlichen Material- oder Warenverbrauchs unentbehrlich. Nur so kann die Summe der Nachkalkulationserfolge der Wirtschaftsperiode den Rohgewinn der Unternehmung angeben. Bei der V o r -kalkulation ist die

Beziehung zur Inventur weniger augenfällig, da dieses Rechenverfahren mit Sollziffern arbeitet. Aber auch die Vorkalkulation muß sich ständig an den Istziffern der Nachkalkulation orientieren und bestrebt sein, sich den wirklichen Verhältnissen beständig anzupassen.

Die Beziehung zwischen Selbstkostenrechnung und Inventur ist somit sehr eng. Sie ist allerdings nicht ohne weiteres sichtbar; dies mag der Grund dafür sein, daß in der einschlägigen Fachliteratur diese Verbindung bislang noch sehr wenig beachtet wurde. Der Praktiker stößt bei der Selbstkostenrechnung, gleichgültig ob Vor- oder Nachkalkulation, hingegen ständig auf Probleme der Inventur.

d) Inventur und Planungsrechnung.

Jede Planungsrechnung arbeitet mit Sollziffern. Ihr Wesen ist dem der Inventur somit entgegengesetzt, und in dieser Tatsache ist die Verbindung beider Rechenverfahren begründet. Die Planungsrechnung muß sich an den Tatsachenfeststellungen der Vergangenheit als Grundlage jeder Planung orientieren, sie muß durch ständigen Vergleich mit der tatsächlichen Entwicklung die Genauigkeit der Sollrechnung zu steigern bestrebt sein, und schließlich schöpft die Auswertung der Planungsrechnung durch Soll-Ist-Vergleich deren Erkenntniswert erst voll aus.

Die Planungsrechnung nimmt somit von Tatsachenfeststellungen ihren Ausgang, und kehrt durch den Soll-Ist-Vergleich wieder zu ihnen zurück. Die Tatsachenfeststellungen, zumindest im Materialbereich, liefert die Inventur.

e) Inventur und Betriebsstatistik.

Die Inventur ist Objekt und Subjekt der Statistik zugleich:

1. Moderne Verfahren der Mengenerfassung ⁴¹⁾ bedienen sich statistischer Methoden;

41) Siehe hierüber insbes. S. 133. ff.

2. die Inventur liefert wichtige Daten, die von der Betriebsstatistik zur Steigerung des Aussagewerts weiter verarbeitet werden.

3. Der d i s p o s i t i v e Zweck der Inventur.

Die Betriebswirtschaftslehre hat die Bedeutung rationaler Materialwirtschaft und Lagerhaltung erkannt und sich mit diesem Problem eingehend auseinandergesetzt. Die Bedeutung dieses Problems ist nicht auf den Bereich des Betriebes beschränkt; gerade in der heutigen Situation durchwegs hoher Verschuldung der Betriebswirtschaften sind die Auswirkungen im finanziellen Bereich der Unternehmung von ausserordentlicher Bedeutung. Das Streben nach einer Verminderung der Kapitalbindung im Material- und Warenlager muß darauf gerichtet sein, den Bestand der Lager möglichst gering zu halten, indem der Umschlag der Lager beschleunigt wird.

Dies ist nur durch eine genaue Kenntnis des Werts und insbesondere der genauen Zusammensetzung durch laufende Überwachung der Lagerbestände zu erreichen. Nur so lassen sich Lagerhüter, Verderb und überhöhter Schwund hintanhalten.

Die Inventur ist das wichtigste Instrument für die Realisierung dieser Forderung. Die permanente Inventur vermag hier wertvollere Dienste zu leisten, als die Stichtaginventur; allein wesentlich ist aber die genaue Erfassung und unmittelbare Besichtigung der Bestände.

Diese Aufgabe der Inventur ist nicht auf das Umlaufvermögen beschränkt. Auch im Bereich des Anlagevermögens schützt eine regelmäßige Kontrolle auf Grund unmittelbarer Besichtigung der Gegenstände vor Substanzverlusten. Diese Feststellung steht nicht im Gegensatz zu den weiter unten ⁴²⁾ dargelegten Ansichten, wenn man berücksichtigt,

42) Siehe S. 136 ff.

daß es sich hier allein um das betriebswirtschaftliche Interesse handelt.

Das Instrument der nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen exakt durchgeführten Inventur dient somit im Bereich des Betriebs der rationellen Lagerhaltung und der Einkaufs- und Verkaufsdispositionen; im finanziellen Bereich der Unternehmung steht es im Dienst der Verminderung der Kapitalbindung und des Schutzes vor Kapitaleinbußen. So betrachtet, nimmt die Inventur mittelbar auf die finanziellen Dispositionen der Unternehmung Einfluß, einem Bereich, welcher ihrem unmittelbaren Einfluß nicht zugänglich ist und deshalb in der einschlägigen Literatur keine Erwähnung findet.

4. Die Kontrollfunktion der Inventur

Die Inventur ist ein Kontrollinstrument der Betriebsführung in sachlicher und personeller Hinsicht.

Die sachliche Kontrollfunktion ergibt sich aus der laufenden Abstimmung der Sollziffern der Buchführung mit den Istzahlen des Inventars. Zudem läßt man es nicht bei der Feststellung von Soll-Ist-Differenzen bewenden, sondern wird durch Erforschung der Ursachen von Differenzen eine weitere Erkenntnismöglichkeit der Inventur erschließen.

Mit dieser sachlichen Kontrolle der Bestände ist gleichzeitig eine Überwachung der bestandsverwaltenden Personen verbunden. Diese dient einem doppelten Zweck:

- a) Das Unternehmen wird vor Verlusten durch untreue oder unfähige Bestandsverwalter geschützt, und gleichzeitig
- b) erfüllt der Unternehmer durch laufende Überwachung des Personals die Verpflichtung des Geschäftsherrn gemäß § 831 BGB. ⁴³⁾

43) Siehe hierüber ausführlich S. 67 und S. 81;

5. Die Inventur als kombinierte Wert- und Mengenrechnung

G n a m stellt fest: "Das HGB scheidet in § 39 I die Feststellung des Vermögens als solches von der Feststellung des Werts dieses Vermögens. Der Feststellung des Vermögens dient die Inventur " 44). An anderer Stelle führt Gnam aus: "Die Inventur ist die gütermäßige Feststellung des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens nach Maß, Zahl und Gewicht" 45).

Mit dieser Feststellung ist die spezifische Eigenart der Inventur gekennzeichnet, im Gegensatz zur Buchführung und zur Bilanz eine Mengenrechnung zu enthalten. Trotzdem kann dieser Formulierung von Gnam nicht beigespflichtet werden. Neben der Mengenrechnung enthält die Inventur auch eine Wertrechnung. Der RFH stellte schon sehr früh, und dann in ständiger Rechtsprechung fest, daß die Waren "... vielmehr auf Grund einer Inventur zu ermitteln und zu bewerten " sind 46).

Die Inventur stellt somit als einzige Rechnungsart des kaufmännischen Rechnungswesens 47) eine kombinierte Wert- und Mengenrechnung dar. Nicht zuletzt dieser Umstand begründet die vielseitige Bedeutung dieses Rechenverfahrens. Trotzdem ist es verfehlt, aus der Tatsache, daß die Inventur "... zu einer Bewertung führt" 48), die Feststellung abzuleiten, sie sei "der Schlüssel zum Vermögens- und Bilanzresultate" 49). Diese Feststellung schießt insofern über das Ziel hinaus, als die "...Wertangabe des Inven-

44) Gnam, Betriebsprüfung, a.a.O. S.157

45) Gnam, in Betrieb 1954, Nr. 28

46) RFH-Urteil 21/263, St.u.W. 1927 S.148; ständige Rspr.

47) Neben der Standardkostenrechnung als "verkappter Mengenrechnung"!

48) Bühler, Bil.u.St., a.a.O. S.40

49) Gerhard, Die Wareninventur, a.a.O. S.3

tars für die Bilanz nicht bindend ist" 50).

IV. Die Bedeutung der Inventur

=====

Die Bedeutung, welche der Inventur im Rahmen des kaufmännischen Rechnungswesens beizumessen ist, hängt von vielen verschiedenartigen Faktoren ab, die im Einzelfall in unterschiedlichem Ausmaß wirksam sind. Eine generelle Beurteilung der Bedeutung der Inventur ist deshalb nicht möglich. Nachfolgend sollen nur die wichtigsten Momente umrißweise dargestellt werden.

1. Viele Unternehmer begeben sich noch des Vorteils, die ganzen vielfältigen Möglichkeiten der Inventur voll auszuschöpfen, und beschränken sich auf deren Verbindung zur Bilanz, also dem gesetzlichen Mindestanfordernis. Damit wird die Bedeutung der Inventur für das gesamte kaufmännische Rechnungswerk eingeschränkt.
2. Auch im Hinblick auf die Bedeutung der Inventur für die Erstellung und Erläuterung der Bilanz sind im Einzelfall Unterschiede festzustellen:
 - a) Die Inventur hat eine unterschiedliche Bedeutung für die einzelnen Bilanzposten ⁵¹⁾. Auf diesen Umstand weist schon Adler ⁵²⁾ hin, indem er der Warenbestandsaufnahme eine beträchtliche Bedeutung beimißt, während ihm die inventurmäßige Erfassung des Anlagevermögens von minderer Wichtigkeit ist.
 - b) Hieraus ergibt sich eine unterschiedliche Bedeutung der Inventur für die einzelnen Wirtschaftszweige entsprechend der brancheneigentümlichen Zusammensetzung des Vermögens.

50) Trumpler, Bilanz der A.G., a.a.O. S. 85

51) Siehe hierüber insbesondere Seite 138 f.;

52) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Aufl. 1948 S. 152

- c) Betriebsgröße, und insbesondere die betriebliche Organisation können einen Einfluß auf die Bedeutung der Inventur im Einzelfall ausüben.
- d) Der Grad der Bedeutung der Inventur ist weiterhin von der Form der Bestandsrechnung der Buchführung abhängig:
 - aa) Bei g e m i s c h t e n Konten ist die Inventur notwendige Voraussetzung für den Abschluß des Kontos; erst die Bestandsaufnahme ermöglicht es, den Saldo des Kontos in Erfolgs- und Bestandsgröße zu zerlegen.
 - bb) Bei den reinen Bestandskonten ist ein formeller Abschluß auch ohne Inventur möglich; sie ist aber auch in diesem Falle für die Berichtigung der Soll-Bestandziffern der Buchführung nicht entbehrlich.

Es bedarf aber des Hinweises, daß es in diesem Zusammenhang lediglich auf die Tatsache ankommt, ob gemischte oder reine Bestandskonten vorliegen. Die Bedeutung der Inventur in anderer Beziehung mit den verschiedenen Buchführungsformen und -systemen in Beziehung zu bringen, ist verfehlt. Die Feststellung, daß die Bilanz bei der einfachen Buchführung "lediglich aus der Inventur hervorgeht" ⁵³⁾, während sie bei der doppelten Buchführung "aus der laufenden Buchführung durch Abschluß der Bestandskonten" ⁵⁴⁾ entstehe, geht völlig fehl. Hier wird offenbar die Tatsache, daß bei der einfachen Buchführung das Reinvermögen nur in einer Summe in der Bilanz erscheint, und der Erfolg deshalb nur durch Bilanzvergleich festzustellen ist, während bei der doppelten Buchführung das Reinvermögen von vorneherein in Eigenkapital und Jahreserfolg aufgespalten ist, fälschlich in Beziehung zur Inventur gebracht ⁵⁵⁾.

53) Blümich-Falk, ESt-Komm., a.a.O. S.249; 54) ebenda

55) So auch Schlegelberger, Komm.-HGB, a,a.O.S.246/247

Die kameralistische Buchführung hingegen kennt keine Inventur. Gemäß § 42 HGB ist sie dort nicht vorgeschrieben. Der RFH ⁵⁶⁾ hat diese Buchführungsform deshalb nicht als kaufmännische Buchführung anerkannt.

- e) Der Bilanzzweck wirkt sich u.U. in erheblichem Umfang auf die Bedeutung der Inventur im Einzelfall aus. Gegenstand vorliegender Untersuchung ist nur die ordentliche Jahresschlußinventur und die Eröffnungsinventur, welche im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs vorzunehmen sind. Sonderbilanzen können besondere Anforderungen an die Inventur bedingen. So wird man besonders bei Auseinandersetzungsbilanzen erhebliche Anforderungen an die Genauigkeit der Tatsachenfeststellungen stellen müssen ⁵⁷⁾.
- f) Die Bilanzauffassung hingegen berührt die Bedeutung der Inventur in keiner Weise. Die vermögensorientierte statische Bilanzauffassung kann der Inventur nicht etwa eine größere Bedeutung zubilligen als die erfolgsorientierte dynamische, solange der Erfolg hier wie dort letzten Endes durch Vermögensvergleich ermittelt wird. Auch bei der dynamischen Bilanz werden die noch nicht verbrauchten Ausgaben durch Inventur ermittelt werden müssen.

Die festgestellte unterschiedliche Bedeutung der Inventur nach der Lage des Einzelfalls wird sich in dem konkreten Inhalt der einzelnen Anforderungen an die Inventur niederschlagen.

56) RFH-Urteil in BStBl 1938 S. 508

57) Siehe hierzu Seite 165;

ZWEITER TEIL: DIE ANFORDERUNGEN AN DIE INVENTUR

In dem folgenden Hauptteil der Untersuchung werden die einzelnen Anforderungen an Inventur und Inventar nach den vorhergehend entwickelten Grundsätzen untersucht. Der Gegenstand der Untersuchung wird in folgende Teilfragen zerlegt:

- +) Welchen Personenkreisen obliegt die Verpflichtung zur Inventur, und unter welchen Voraussetzungen ?
- +) Wie muß das Inventarverzeichnis beschaffen sein ?
- +) Was ist in das Inventarverzeichnis aufzunehmen ?
- +) Wie muß die Bestandsaufnahme vorgenommen werden ?

A. Die Inventurpflicht

I. Die Rechtsnatur der gesetzlichen Inventurpflicht.

In Anlehnung an Düringer⁵⁸⁾ und unter Abwandlung der Einteilung von Brodmann⁵⁹⁾ möchte ich die Rechtsnatur der Inventurpflicht wie folgt klassifizieren:

a) Öffentlichrechtliche Pflicht zur Inventur.

Sie besteht gegenüber dem Staat⁶⁰⁾ und ist zu unterteilen in

aa) handelsrechtliche Buchführungspflicht gemäß dem 4. Abschnitt des HGB, welche die handelsrechtliche Inventurpflicht gemäß § 39 Abs. I und II notwendig einschließt;

bb) steuerrechtliche Inventurpflicht; diese unterteilt sich wiederum in die derivative gemäß § 160 Abs. I AO und die originäre gemäß §§ 160

58) Düringer-Hachenburg, HGB, Anm. 3 zu § 38

59) Brodmann, a.a.O., Anm. 7 b zu § 213

60) Burchard und Klausning, "Handelsrecht" a.a.O. S. 564

Abs. II und 161 Abs. I AO.

- b) Zivilrechtliche Verpflichtung zur Inventur auf Grund von gesetzlichen Ansprüchen oder vertraglichen Vereinbarungen.

II. Die Abgrenzung von Inventurpflicht und Buchführungspflicht nach dem Handels- und Steuerrecht.

a) Die handelsrechtliche Verpflichtung zur Inventur ist ein notwendiger Bestandteil der Buchführungspflicht des 4. Abschnitts des HGB ⁶¹⁾. Wenn Bühler ⁶²⁾ aus § 39 Abs. I und II HGB eine "besondere Pflicht zur Inventur" herleitet, so kann dies im handelsrechtlichen Sinne nur so aufgefaßt werden, daß die Verpflichtung zur Inventur im Rahmen der gesetzlichen Buchführungspflicht vom Gesetz besonders erwähnt wird. Eine "besondere" Pflicht im Sinne einer selbständigen Verpflichtung zur Inventur, unabhängig von der Buchführungspflicht, gibt es nach dem geltenden Handelsrecht (bereits ab dem Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch von 1861) **n i c h t** mehr. Die erste handelsrechtliche Kodifikation, die "ordonnance de commerce" von 1673, enthielt hingegen noch eine solche für den Kleinhändler, dem nur die Inventurpflicht, nicht aber die Buchführungspflicht auferlegt war.

b) Das Steuerrecht geht hier andere Wege. Wir finden eine Reihe verschiedener Verpflichtungen zur Buchführung, entsprechend den verschiedenen steuerlichen Gewinnermittlungsarten, die nicht alle die Inventurpflicht ein-

61) RG 2, 526; RG in DJZ 1930, S. 546; RG in JW 17, 859; RGStr 15, 174; 29, 222; 39, 165; 47, 377; 13, 354
Staub-Bondi, HGB, a.a.O. Anm. 1 zu § 39;
Baumbach, Komm.HGB, a.a.O., 7. Aufl. Anm. 1 zu § 39;
Blümich-Falk, Komm.EStG, a.a.O., S. 245
LZ 1917 S. 1088; 1932 S. 685;
Oppenhoff, Strafgesetzbuch..., a.a.O. S. 722 und die dort zitierten älteren Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts und des Reichsgerichts.

62) Bühler, Bil.u.St., a.a.O., 5. Aufl. S. 40

schließen.

Die Untersuchung der Inventurpflicht in personeller Beziehung hat deshalb im Bereich des Handelsrechts lediglich die Buchführungspflicht schlechthin zum Gegenstand, während auf steuerlichem Gebiet das Untersuchungsgebiet auf die spezielle Inventurpflicht eingeengt werden kann.

III. Der von der gesetzlichen Inventurpflicht betroffene Personenkreis

1. Der von der handelsrechtlichen Inventurpflicht betroffene Personenkreis.

a) Das geltende Recht:

Die Inventurvorschrift des § 39 HGB gilt

- aa) für alle Kaufleute i.S. des § 1 HGB (Mußkaufleute) mit Ausnahme der Minderkaufleute gemäß § 4 HGB, also für V o l l -kaufleute, ohne Rücksicht auf deren handelsregisterliche Eintragung,
- bb) für Kaufleute i.S. des § 2 HGB und § 3 Abs. II HGB (Soll- und Kannkaufleute), soweit dieser Personenkreis im Handelsregister eingetragen ist, und schließlich
- cc) gemäß § 6 HGB für die Handelsgesellschaften (Formkaufleute).

Die handelsrechtliche Inventurpflicht ist somit an die Kaufmannseigenschaft geknüpft. Das Vorliegen dieses Merkmals ist aber im kaufmännischen Verkehr in vielen Fällen nicht einwandfrei erkennbar (Minderkaufleute), oft nach aussen hin überhaupt nicht (Scheinkaufleute). Die formaljuristische Betrachtungsweise bringt deshalb sehr leicht unbillige Ergebnisse: so verneint Schlegelberger ⁶³⁾ so-

63) Schlegelberger, HGB, a.a.O. Anm.5 zu § 38

wohl für den irrtümlich im Handelsregister eingetragenen als auch für den Scheinkaufmann die Inventurpflicht. Im Gegensatz hierzu betont aber Baumbach ⁶⁴⁾, daß der vermutete Kaufmann und der Scheinkaufmann von der handelsrechtlichen Buchführungs- (und Inventur-)pflicht betroffen sein müsse, "denn wer sich als Kaufmann gebärdet, darf nicht Gutgläubige dadurch schädigen, daß er die Pflichten eines Kaufmanns verabsäumt". Es handelt sich hier um den einzigen Zweifelsfall der handelsrechtlichen Inventurpflicht. Die Entscheidung wird von wirtschaftlichen Überlegungen ausgehen müssen:

Zunächst ist die Frage zu untersuchen, ob der vermutete Kaufmann oder der Scheinkaufmann durch die Nichtbeachtung der Buchführungspflicht objektiv eine Schädigung der Gläubiger bewirken kann, und, ob dies gegebenenfalls auch für die Unterlassung der Inventur gilt.

Die Möglichkeit der Schädigung bei unterlassener Buchführung bedarf keines besonderen Beweises. Hingegen ist wohl die Buchführungspflicht hier nicht mehr ein durch Abschnitt 4 des Handelsgesetzbuches umgrenztes unteilbares Ganzes: es sind die einzelnen Tatbestandsmerkmale für sich zu untersuchen. Die Inventurpflicht ist nicht mehr von vornherein notwendiger Bestandteil dieser nach der Meinung von Baumbach ⁶⁵⁾ fingierten Verpflichtung des Kaufmanns, und es erhebt sich die Frage, ob die Unterlassung der Inventur für sich allein eine so erhebliche Gefährdung von Interessen Aussenstehender mit sich bringt, daß die Rechtsprechung dem vermuteten Kaufmann oder Scheinkaufmann die Inventurpflicht auferlegen muß.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus wird man diese Frage uneingeschränkt bejahen müssen. Die Inventur ist ein unentbehrlicher Bestandteil des kaufmännischen Rechnungswerks; ohne sie ist eine exakte Rechnungslegung regelmäßig nicht möglich. Verhindert der vermutete Kaufmann

64) Baumbach, HGB-Komm., a.a.O., Anm. 2 A zu § 38

65) ebenda

oder Scheinkaufmann durch die Unterlassung einer ordnungsmäßigen Inventur eine solche Rechnungslegung, ist der Schutz der Gläubiger und damit das Grundmotiv des gesamten Handelsrechts nicht mehr gewährleistet. Ohne Inventur ist ausserdem die Zugriffsmöglichkeit der Gläubiger im Insolvenzfall beeinträchtigt, weil der Kaufmann die Einzelbestandteile seines Vermögens nicht festgelegt hat. Eine Beiseiteschaffung oder Verheimlichung von Vermögenswerten ist ohne Inventar nur schwer erkennbar. Sowohl im Hinblick auf die Zwecksetzung der Inventur, als auch vom Standpunkt der einzelnen Interessen aus ist somit für den vermuteten Kaufmann und den Scheinkaufmann die Inventurpflicht zu bejahen. Die formaljuristische Betrachtungsweise von Schlegelberger kann unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht gebilligt werden.

b) Die historische Entwicklung:

Historisch gesehen stellt die Inventurvorschrift des geltenden Handelsrechts im Hinblick auf den Kreis der verpflichteten Personen mehr einen Rückschritt denn eine Fortentwicklung dar. Zwar verpflichtet die erste uns bekannte handelsrechtliche Kodifikation, die "ordonnance de commerce" von 1673, lediglich die Kleinhandler (marchands) zur Inventur⁶⁶⁾, und das "Allgemeine Landrecht der Preussischen Staaten" von 1794 enthielt lediglich in den §§ 642 und 643, Titel II, Artikel 8 für Handelsgesellschaften eine ausdrückliche Verpflichtung zur Inventur⁶⁷⁾; aber bereits der "code de commerce" Napoleons enthält im 1. Buch, Titel 2, Artikel 9 die Verpflichtung zur Inventur für a l l e Kaufleute ("tout commercant")⁶⁸⁾.

Gegenüber diesem, allgemein als vorbildlich bezeichneten

66) 3. Teil, Art. 8, nach dem Abdruck des Originaltextes bei ter Vehn, a.a.O. S. 247

67) nach dem Abdruck des Originaltextes bei V.Simon, S.37

68) nach dem Abdruck des Originaltextes bei V.Simon, S.37

Gesetzeswerk blieb das ADHGB von 1861 auf dem Gebiet des Inventurrechts Stückwerk.

Resultierte die Bestimmung der "ordonnance de commerce", lediglich den Kleinhändler zur regelmäßigen Inventur anzuhalten, aus der Überlegung, daß dieser keine systematische Buchführung besitzt ⁶⁹⁾, wurde die Inventur somit als ein Ersatz für die laufende Buchführung betrachtet, so geht das ADHGB von 1861, und in der Folge auch unser heute noch gültiges HGB gerade den umgekehrten Weg: die Kleinbetriebe werden aus der gesetzlichen Buchführungspflicht und damit Inventurpflicht **e n t l a s s e n**.

Selbstverständlich ist es betriebswirtschaftlich nicht haltbar, die Inventur als einen Ersatz für die systematische, laufende Buchführung zu betrachten ⁷⁰⁾. Es ist aber noch wesentlich bedenklicher, den zahlenmäßig und damit volkswirtschaftlich so bedeutenden ⁷¹⁾ Kreis der Minderkaufleute handelsrechtlich zu keinerlei Rechnungslegung, sowohl sich selbst als auch der Allgemeinheit gegenüber, zu verpflichten.

Vom Standpunkt der Interessenlage und im Hinblick auf die Zwecksetzung der Inventur ist es deshalb zu begrüßen, daß diese Lücke der handelsrechtlichen Inventurpflicht in der Folgezeit vom Steuerrecht ausgefüllt wurde.

2. Der von der steuerrechtlichen Inventurpflicht betroffene Personenkreis.

Im Hinblick auf die Bezugnahme steuerlicher Inventurverpflichtungen auf nichtsteuerliche, insbesondere handels-

69) nach Sombart, a.a.O., (1928), Band II, 1, S.116

70) siehe Seite 43:

71) siehe Seite 41 - 42;

rechtliche, kann man von einer direkten und indirekten ⁷²⁾ oder originären und derivativen steuerlichen Buchführungspflicht ⁷³⁾ sprechen. Bühler ⁷⁴⁾ unterscheidet steuerliche Buchführungspflichten, die "eigens und nur von Steuer wegen in Steuergesetzen vorgeschrieben sind, und ...solche, die sich aus anderen Gesetzen ergeben, aber auf Grund einer ausdrücklichen Bestimmung der RAO auch steuerlich von Bedeutung sind".

Zinndorf ^{74a)} leitet die steuerliche Inventurpflicht aus den steuerlichen Buchführungsvorschriften ab, indem er statt des Worts "Buchführungspflicht" einfach das Wort "Inventurpflicht" setzt. Dieses Verfahren simplifiziert die Verhältnisse in unerlaubter Weise. Bei der Untersuchung der steuerlichen Inventurpflicht sind wesentlich mehr Umstände zu berücksichtigen; insbesondere wird von den steuerlichen Inventurvorschriften ein weit größerer Personenkreis erfaßt, als durch die steuerliche Buchführungspflicht des § 161 Abs. I AO. Diesen Umstand verkennt Zinndorf vollkommen, weil er die in bezug auf die Bestandsaufnahme durchaus konstitutive Wirkung der Bestimmung des § 5 EStG verkennt. Diese Bestimmung bringt unter folgenden Voraussetzungen eine originäre Inventurpflicht mit sich:

a) Die originäre Inventurpflicht des § 5 EStG 1938-1954.

Die im Handelsregister eingetragenen Kaufleute sind zur steuerlichen Gewinnermittlung "nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" verpflichtet. Der betroffene Personenkreis geht weit über den nach § 161 Abs. I AO von der Buchführungspflicht erfaßten hinaus; auch die im Handelsregister eingetragenen Minderkaufleute und Personen, welche die Voraussetzungen des § 161 Abs. I AO nicht erfüllen, sind damit inventurpflichtig.

Mit der Neufassung des § 5 EStG 1955 erfuhr diese Verpflichtung eine Änderung:

72) So Aufermann, a.a.O. S. 19/20

73) So Zinndorf, a.a.O. S.32, der diese Ausdrücke fälschlich Aufermann zuschreibt;

74) Bühler, a.a.O., S. 361; 74a) Zinndorf, a.a.O., S. 32

b) Die "fakultative" Inventurpflicht des § 5 EStG 1955.

Das bisherige Kriterium der Inventurpflicht, die Eintragung im Handelsregister, wird durch ein zweifaches ersetzt:

- aa) die gesetzliche Buchführungspflicht gemäß
§ 161 Abs. I AO bzw. § 160 Abs. I AO in Verbindung mit § 39 HGB;
- bb) die Möglichkeit freiwilliger kaufmännischer Buchführung.

Die bislang infolge ihrer handelsregisterlichen Eintragung inventurpflichtigen Minderkaufleute werden nunmehr von dieser gesetzlichen Verpflichtung entbunden, jedoch nur insoweit, als sie zur Gewinnermittlung gemäß § 4, Abs. III EStG 1955 zurückkehren wollen. Der Anreiz hierzu dürfte durch den Wegfall der Möglichkeit, Korrektivposten wegen Schwankungen im Betriebsvermögen anzusetzen, sehr gering sein. In der Mehrzahl der Fälle wird dieser Personenkreis also bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1955 bleiben.

Darüber hinaus wird aber ein neuer Personenkreis erstmals von der steuergesetzlichen Inventurpflicht betroffen: die nach § 5 EStG 1955 freiwillig bilanzierenden Kaufleute.

Eine schematische Übersicht über die vielfältigen steuerlichen Verpflichtungen zur Inventur nach geltendem Recht gibt nachfolgende Übersicht:

1. Die derivative steuerliche Inventurpflicht:

Rechtsgrundlage: § 160 Abs. I AO

Inhalt: insbesondere die handelsrechtliche Inventurpflicht. Der Begriff "andere Gesetze" des § 60 Abs. I AO ist sehr weit aufzufassen; nach § 2 AO ist "Gesetz" im Sinne der Abgabenordnung "jede Rechtsnorm". Damit

bestimmt sich der Inhalt der derivativen steuerlichen Inventurpflicht nicht allein nach förmlichen Gesetzen, sondern auch nach den in Rechtsverordnungen und Anweisungen der Zentralbehörden enthaltenen Vorschriften ⁷⁵⁾.

Kreis der Verpflichteten: im wesentlichen mit dem Handelsrecht übereinstimmend.

2. Die originäre steuerliche Inventurpflicht:

a) Inventurpflicht der "großen Einkommensempfänger"

Rechtsgrundlage: § 160 Abs. II AO

Inhalt: alljährliche Zusammenstellung über das Vermögen. Kreis der Verpflichteten: gemäß § 2 der DV zu § 160

Abs. II AO v. 24.3.1932 Personen, welche Reineinkünfte von mehr als DM 100.000.- in einem Steuerabschnitt zu verzeichnen haben.

Zeitliche Geltung: die Vorschrift ist noch nicht rechtsverbindlich, weil die in § 8 der genannten DVO angekündigten Durchführungsbestimmungen bislang noch nicht erlassen sind ⁷⁶⁾.

b) Inventurpflicht der Unternehmer und Unternehmen:

Rechtsgrundlage: § 161 Abs. I AO

Inhalt: "...auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen."

Kreis der Verpflichteten: Unternehmer und Unternehmen ⁷⁷⁾ nach Maßgabe der in § 161 Abs. I Ziffer 1 a bis e festgesetzten Abgrenzungsmerkmale.

Zeitliche Geltung: seit der Einfügung des § 161 in die Reichsabgabenordnung im Jahre 1931 ohne Un-

75) Blümich-Falk, EStG, a.a.O., Anm. 37 zu § 4, S. 227;

76) andere Meinung: Blümich-Falk, EStG-Komm. a.a.O. S. 227;

77) "Unternehmer" i.S. des § 161 Abs. I AO ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einkommen selbständig ausübt; § 2 UStG.

terbrechung, jedoch mit mehrmaliger Änderung der Abgrenzungsmerkmale und damit des Kreises der verpflichteten Personen.

c) Inventurpflicht kraft handelsregisterlicher Eintragung:

Rechtsgrundlage: § 5 EStG bis 31.12.1954

Inhalt: Alljährliche Bestandsaufnahme "...nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung."

Kreis der Verpflichteten: die im Handelsregister eingetragenen Firmen, soweit sie nicht unter die handelsrechtliche Inventurpflicht gemäß § 39 HGB in Verbindung mit § 160 Abs. I AO, oder unter die steuerliche Buchführungs- und Inventurpflicht des § 161 Abs. I AO fallen, und hiernach ohnehin zur Inventur verpflichtet sind; also im wesentlichen die handelsregisterlich eingetragenen Kleingewerbetreibenden.

Zeitliche Geltung: 1938 bis 1954

d) Inventurpflicht kraft freiwilliger Wahl der Gewinnermittlung auf Grund kaufmännischer Buchführung:

Rechtsgrundlage: § 5 EStG 1955

Inhalt: alljährliche Bestandsaufnahmen "...nach den handelsrechtlichen ⁷⁸⁾ Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung...".

Kreis der Verpflichteten: die nicht nach § 39 HGB/ § 160 Abs. I AO oder nach § 161 Abs. I AO inventurpflichtigen Gewerbetreibenden, die freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen.

Die Wahlmöglichkeit besteht lediglich hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung; hat sich der Steuerpflichtige für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1955 entschlossen, ist die alljährliche ordnungsmäßige Inventur Pflicht.

Zeitliche Geltung: ab 1.1.1955.

78) "handelsrechtlich" erstmals 1955 in das EStG eingefügt.

- e) Inventurpflicht infolge Nachweispflicht des Unternehmers bei der Überschußrechnung:

Rechtsgrundlage: § 4 Abs. III EStG bis 31.12.1954
in Verbindung mit § 171 Abs. I AO.

Inhalt: Nachweis der wesentlichen Schwankungen im Betriebsvermögen; dieser kann zumindest der genauen Höhe nach wohl nur anhand einer ordnungsmäßigen Inventur geführt werden ⁷⁹⁾.

Kreis der Verpflichteten: Steuerpflichtige, die nicht unter die gesetzliche Inventurpflicht des Handels- oder Steuerrechts fallen, und ihren Gewinn zulässigerweise auf Grund der Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. III AO ermitteln, soweit sie den Nachweis "wirtschaftlich ins Gewicht fallender Schwankungen im Betriebsvermögen" gemäß § 171 Abs. I AO der genauen Höhe nach führen wollten.

Zeitliche Geltung: bis 31.12.1954

- f) Beschränkte Inventurpflicht bei Inanspruchnahme von bestimmten Steuervergünstigungen:

Rechtsgrundlage:

aa) zunächst: § 8 Abs. II EStDV;

bb) dann: § 3 der "VO über die Buchführung der Handwerker, Kleingewerbetreibenden und freien Berufe" vom 5.9.1949;

cc) nunmehr: § 8 Abs. IV EStDV 1951/53;

Inhalt:

zu aa): bestandsmäßige Erfassung und laufende Fortschreibung des Anlagevermögens, der Geldbestände, Wertpapiere, Forderungen und Schulden des Betriebsvermögens;

zu bb) und cc): bestandsmäßige Erfassung und laufende Fortschreibung des Anlagevermögens.

79) Ich verweise auf die Überlegungen Seite 143 ff.;

- g) Verpflichtung zur Bestandsaufnahme nach den Vorschriften über Verbrauchssteuern (Steueraufsicht Abschn.VI AO):

Rechtsgrundlage: § 192 Ziffer 4 AO.

Es handelt sich um keine kaufmännische Inventur im üblichen Sinne; diese Verpflichtung zur Vornahme einer Inventur wird deshalb nur der Vollständigkeit halber erwähnt.

3. Betriebswirtschaftliche Würdigung des von der öffentlich-rechtlichen Inventurpflicht betroffenen Personenkreises.

- a) Überlegungen zum Umfang des nicht inventurpflichtigen Personenkreises.

aa) Das Handelsrecht.

Der Minderkaufmann ist handelsrechtlich von der Inventurpflicht befreit; dies hat der Bundesgerichtshof in einem Urteil aus dem Jahre 1954 erneut bestätigt. ⁸⁰⁾

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist diese Ausnahme nicht vorbehaltlos zu begrüßen. Der Gesetzgeber hatte bei der Abfassung dieser Vorschrift im Jahre 1897 möglicherweise von der ausserordentlichen zahlenmäßigen Bedeutung dieses zu keinerlei Rechnungslegung verpflichteten Personenkreises keine richtige Vorstellung. So hatte das Handwerk (ohne die übrigen Kleingewerbetreibenden) im Jahre 1937 einen Anteil von 15,6% am Gesamtumsatz der deutschen Wirtschaft; von diesen Handwerksbetrieben waren nach der Enquête im Jahre 1926 94 % Kleinbetriebe bis zu 3 Gesellen. ⁸¹⁾

Aus dieser großzügigen Regelung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Inventurpflicht müßten sich, besonders

80) BGH-Urteil v. 9.9.1954 - 3 Str 827/53 in BB 1954 S.951

81) aus Rößle, Handwerkliche BWL, a.a.O., S.12 und S.18

unter Berücksichtigung der Fortentwicklung der Verhältnisse, ganz beträchtliche Nachteile sowohl für den Kaufmann selbst (betriebswirtschaftlich gesehen) als auch für die Allgemeinheit (volkswirtschaftlich betrachtet) ergeben. Daß diese Nachteile bislang nicht offenkundig wurden, ist nicht das Verdienst des Handelsrechts, sondern allein den weitergehenden Verpflichtungen des Steuerrechts zuzuschreiben.

bb) Das Steuerrecht.

Im Steuerrecht ist der nicht zur Inventur verpflichtete Personenkreis gering. Nach den dargestellten steuerlichen Vorschriften ⁸²⁾ werden lediglich folgende Steuerpflichtige von der Inventurpflicht ausgenommen:

Unternehmer und Unternehmungen ⁸³⁾,

- +) welche nicht nach anderen Gesetzen als Steuergesetzen, also insbes. nach dem Handelsrecht, zur Inventur verpflichtet sind, u n d
- +) nicht unter die Voraussetzungen des § 161 Abs.I AO fallen, u n d
- +) den steuerbaren Gewinn nicht freiwillig auf Grund kaufmännischer Buchführung (§ 5 EStG 1955) ermitteln, u n d,
- +) soweit sie erlaubter Weise den Gewinn durch Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. III EStG 1955 ermitteln, nicht von den Steuervergünstigungen der §§ 6 Abs.II, 7a, 7c, 7d Abs.II, 7f EStG 1955 und § 7 Abs. II EStDV Gebrauch machen wollen.

Es handelt sich also lediglich noch um nichtbuchführende Handwerker, Kleingewerbetreibende und freiberuflich Tätige, deren Geschäftsumfang so gering ist, daß für sie die Ausschöpfung der genannten Steuervorteile nicht von Interesse ist.

82) Siehe Seiten 37 ff.;

83) Der Ausdruck "Unternehmung" ist hier im steuerrechtlichen, nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne gebraucht.

Damit kann festgestellt werden, daß das Steuerrecht im Hinblick auf die personelle Inventurpflicht die bestehenden Lücken des Handelarechts so weitgehend ausgefüllt hat, daß vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus keine Bedenken gegen den noch verbleibenden, nicht inventurpflichtigen Personenkreis mehr bestehen können: der von der steuerlichen Inventurpflicht nicht betroffene Personenkreis führt keine Bücher im Sinne einer kaufmännischen Buchführung, und die in diesen Kleinstbetrieben steuerlich vorgeschriebene Überschußrechnung ist regelmäßig sehr primitiv. Eine Inventur ohne laufende Buchführung erlaubt aber ebenso wenig wie laufende Aufzeichnungen ohne Inventur brauchbare Feststellungen über den Wirtschaftserfolg.

Die Inventurpflicht muß deshalb auch unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten dort ihre Grenze finden, wo das übrige kaufmännische Rechenwerk nicht so beschaffen ist, daß sich das Ergebnis der Inventur mit den Ergebnissen der übrigen Teile des kaufmännischen Rechnungswesens zu einem einheitlichen Ganzen sinnvoll vereinigen läßt. Einer der wesentlichsten betriebswirtschaftlichen Grundsätze ist die Forderung nach der Wirtschaftlichkeit eines Verfahrens. Dort, wo das zu erwartende Ergebnis den erforderlichen Aufwand nicht rechtfertigt, kann unter betriebswirtschaftlicher Sicht eine Inventur nicht gefordert werden. ⁸⁴⁾

Die Verschärfung der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht durch das Steuerrecht geschah zweifellos im Eigeninteresse des Fiskus selbst. Das Steuerrecht hat hier aber in einer vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus anzuerkennenden Weise die Anforderungen nicht überspannt, sondern dort eingehalten, wo die Inventur betriebswirtschaftlich nicht mehr sinnvoll gewesen wäre. Diese Bescheidung ist dem Steuerrecht in bezug auf die Inventur

84) Über Wirtschaftlichkeitserwägungen siehe insbes. S. 136 ff.

nicht allgemein eigentümlich ⁸⁵⁾, weshalb sie an dieser Stelle ausdrücklich anerkannt werden muß.

cc) Besondere Ausnahmen.

Besondere Ausnahmen von der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht gelten gemäß § 42 HGB für die Unternehmungen des Reichs (Bundes), eines Bundesstaates oder eines selbständigen Kommunalverbands (Körperschaften des öffentlichen Rechts), obwohl diese als Kaufleute gelten, soweit sie ein Handelsgewerbe betreiben.

Die Eigenbetriebe der Gemeinden o h n e eigene Rechtspersönlichkeit sind jedoch nach der Eigenbetriebsverordnung vom 21.11.1938 zur Erstellung von Inventaren ausdrücklich verpflichtet; lediglich hinsichtlich der Häufigkeit besteht gegenüber den handelsrechtlichen Vorschriften nach wie vor eine Ausnahme ⁸⁶⁾.

Diese Gesetzesvorschrift entspringt dem Umstand, daß in diesen Unternehmungen die k a m e r a l i s t i s c h e Buchführung üblich ist, und der Vorstellung des Gesetzgebers, daß diese Buchführungsform keines Inventars bedarf. Beide Voraussetzungen treffen nicht allgemein zu: auch in Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand ist die kaufmännische Buchführung schon weit verbreitet; die kameralistische Buchführung genügt modernen Ansprüchen der Unternehmungsführung nicht. In diesen Fällen ist die Inventur notwendiger Bestandteil der Rechnungslegung dieser Unternehmen. Aber auch im System der kameralistischen Buchführung ist die Inventur nicht so überflüssig, wie dies der Gesetzgeber offenbar angenommen hat. Das Wesen der Kameralbuchführung besteht in der Vorgabe von Sollziffern und der laufenden Kontrolle ihrer Einhaltung durch Vergleich mit der tatsächlichen Entwicklung. Die enge

85) Ich verweise besonders auf die Seiten 136 ff.;

86) Seite 68;

Verwandtschaft der kameralistischen Buchführung mit der betriebswirtschaftlichen Planungsrechnung ⁸⁷⁾ verdeutlicht den Wert, welcher der Inventur auch bei diesem Buchführungssystem zuzumessen ist. Zudem berücksichtigt der Gesetzgeber nur die Zwecksetzung der Inventur im Hinblick auf ihre Beziehung zur Bilanz; nur in dieser Hinsicht könnte die Inventur bei der Kameralbuchführung entbehrt werden. Die weitere Zwecksetzung der Inventur läßt er völlig außer Acht.

dd) Das Problem der Abgrenzungsmerkmale.

Die Bestimmungsmerkmale der personellen steuerlichen Inventurpflicht sind im Laufe der Entwicklung der Steuergesetze immer klarer gestaltet worden und bieten heute kaum noch nennenswerte Abgrenzungsschwierigkeiten.

Bis 1931 ergab sich die originäre steuerliche Inventurpflicht aus § 13 EStG 1925 (heute § 5 EStG 1955) und die derivative steuerliche Inventurpflicht aus § 163 RAO (heute § 161 Abs. I AO) in Verbindung mit § 39 HGB. Der Kreis der verpflichteten Personen deckte sich mit dem des Handelsrechts. Die dort vorhandenen Abgrenzungsschwierigkeiten mußten beträchtliche steuerliche Unklarheiten mit sich bringen.

Ab 1931 begründet § 161 Abs. I AO die originäre steuerliche Inventurpflicht mit klaren Abgrenzungsmerkmalen; die derivative steuerliche Inventurpflicht war nach wie vor unbefriedigend abgegrenzt.

1938 wurde bei der Neufassung des § 5 EStG die hieraus entspringende originäre steuerliche Inventurpflicht auf die handelsregisterliche Eintragung und damit auf ein eindeutig bestimmbares Abgrenzungsmerkmal abgestellt, wenngleich diese Regelung auch eine Nebenwirkung in Form der Ausweitung der Inventurpflicht mit sich brachte. Diese Nebenwirkung des starren Abgrenzungsmerkmals wurde bei der Ände-

nung des § 5 im EStG 1955 beseitigt, ohne die Eindeutigkeit der Bestimmungsmerkmale originärer steuerlicher Inventurpflicht zu beeinträchtigen.

Die handelsrechtliche Inventurpflicht ist hingegen an das nicht eindeutig zu bestimmende Merkmal der Vollkaufmannseigenschaft gebunden. Die betriebswirtschaftliche Forschung hat wohl wertvolle Hinweise für die praktische Abgrenzung von vollkaufmännischen und kleingewerblichen Betrieben gegeben. Die Schwierigkeit liegt jedoch in erster Linie darin, daß den praktischen Bedürfnissen nicht ein Merkmal genügen kann, sondern eine Kombination mehrerer wirtschaftlicher und technischer Merkmale nötig ist. Eine so geartete Abgrenzung dürfte aber für die Verwaltungspraxis kaum brauchbar sein. Diese Schwierigkeiten wirken sich auch auf die Bestimmung der derivativen steuerlichen Inventurpflicht aus. Deshalb hatte sich auch die steuerliche Rechtsprechung mit dem handelsrechtlichen Abgrenzungsproblem beschäftigt⁸⁸⁾. Eine nennenswerte Bedeutung kommt der handelsrechtlichen Inventurpflicht auf steuerlichem Gebiet jedoch nicht zu, weil die originäre steuerliche Inventurpflicht den handelsrechtlich verpflichteten Personenkreis mit einschließt.

IV. Beginn und Ende der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht.

1. Der Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht.

Die handelsrechtliche Inventurpflicht ist an die Vollkaufmannseigenschaft geknüpft; sie beginnt und endet mit dieser.

Mit dieser Feststellung ist das Problem für die Bedürfnisse der hier anzustellenden Untersuchung jedoch nicht ausreichend geklärt. Die Problematik der kaufmännischen Inventur ist mit der Frage des Beginns und Endes der Vollkaufmannseigenschaft in doppelter Beziehung verknüpft:

88) Urteil v. 19.3.1953, IV A 1560/51, Betrieb 1953, S. 591

- a) Der Beginn der Vollkaufmannseigenschaft ist gleichzeitig der Stichtag für das Eröffnungsinventar; unter diesem Gesichtspunkt ist eine exakte Bestimmung dieses Zeitpunkts vonnöten.
- b) Das Bedingungsverhältnis ist aber auch umgekehrt: vom Standpunkt der Inventur her kann sich in Zweifelsfällen eine wirtschaftlich sinnvolle Lösung der ursprünglich rein juristischen Problematik des Beginns und Endes der Vollkaufmannseigenschaft ergeben.

Der Anfang der Vollkaufmannseigenschaft ist das juristische Kriterium für den Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht. Dieses ist seinerseits wieder an eine Reihe wirtschaftlicher Tatbestandsmerkmale geknüpft, die nachfolgend einzeln zu besprechen sind.

- a) Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht bei Eröffnung eines Handelsgewerbes:

Bei Kaufleuten gemäß § 1 HGB ist die Inventurpflicht an den "Betrieb" eines Handelsgewerbes, also an eine tatsächliche Handlung geknüpft. Der Augenblick des Beginns ist sehr schwer exakt festzulegen. Nach herrschender Meinung tritt die Inventurpflicht dann ein, wenn der Kaufmann das erste Geschäft mit Absicht auf dauernde Gewinnerzielung, also in gewerblicher Absicht, vornimmt ⁸⁹⁾. Dieses erste Geschäft kann auch ein sogenanntes "Vorbereitungsgeschäft" sein, wie z.B. das Eingehen von Verbindlichkeiten zur Begründung oder zum Erwerb eines Geschäfts ⁹⁰⁾, das Einstellen von Personal ⁹¹⁾ und ähnliches. Die Eröffnung des Geschäftsbetriebs an sich ist nicht nötig ⁹²⁾.

89) RG in JW 1908, S.148; JW 1908 S. 206; RG in Goltd. Arch.1892 39/46; RGStr. 27, 226;

90) RGStr. 27, 226;

91) RG in JW 1908, S.148

92) RGStr. 28, 428;

Einer zu weitgehenden Vorverlegung des Termins für die Begründung der Inventurpflicht und damit des Stichtags der Eröffnungsinventur ist vom wirtschaftlichen Standpunkt aber entgegenzutreten; soweit angängig, sollte der Kaufmann mit der Erstellung der Eröffnungsinventur zuwarten können, bis die Vorbereitung des Geschäftsbetriebs so weit gediehen ist, daß eine Inventarisierung sinnvoll erscheint. Dies ist bei einem einzigen Schuldposten, dem ein Bankkonto gegenübersteht, regelmäßig noch nicht der Fall.

Bei Kaufleuten gemäß §§ 2 und 3 Abs. II HGB tritt die Inventurpflicht mit dem exakt bestimmbaren Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister ein; das gleiche Merkmal ist auch für die Begründung der Inventurpflicht bei Kaufleuten kraft Rechtsform maßgebend ⁹³⁾, da ihre Gesellschafter und Gründer vor der Eintragung nur eine bürgerlichrechtliche Gesellschaft bilden, die nicht zur Buchführung und Inventur verpflichtet ist ⁹⁴⁾.

Wirtschaftlich sinnvoller wäre zweifellos, in diesen Fällen den Beginn der Inventurpflicht und damit den Stichtag der Eröffnungsinventur auf den Zeitpunkt der Gründung vorzuverlegen. Zwischen dem Gründungstag und der Eintragung im Handelsregister liegt eine oft nicht unbeträchtliche Zeitspanne, für welche nur die unter kaufmännischen Gesichtspunkten unzureichende bürgerlichrechtliche Rechnungslegung der Gesellschafter untereinander gefordert wird. Der Gründungsakt würde in gleicher Weise wie die handelsregisterliche Eintragung ein eindeutiges Abgrenzungsmerkmal darstellen. Die rechtliche Regelung kommt m.E. einseitig dem Bedürfnis formaljuristischer Betrachtungsweise entgegen.

b) Der Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht bei
der Entwicklung eines Kleingewerbes zum vollkaufmänn-

93) RGStr. 29, 222;

94) RG in JW 1928 S. 1600;

nischen Unternehmen:

Nach der Rechtsprechung ⁹⁵⁾ tritt die Inventurpflicht und damit der Stichtag für die Eröffnungsinventur "für den Zeitpunkt des Übergangs" ein. Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig nur sehr ungenau bestimmbar sein, denn zumeist vergrößert sich ein Unternehmen kontinuierlich. Die ohnehin flüssige Grenze zwischen vollkaufmännischem und minderkaufmännischem Geschäftsumfang erleichtert die Bestimmung dieses Zeitpunkts nicht.

c) Der Beginn der handelsrechtlichen Inventurpflicht bei der Übernahme eines Handelsgewerbes:

Die Übernahme eines Handelsgewerbes ist nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts als der Beginn eines Handelsgewerbes zu betrachten, und begründet damit die Inventurpflicht. Dabei kann es sich um einen Erwerb unter Lebenden ⁹⁶⁾, durch Erbschaft ⁹⁷⁾ oder um die Übernahme des Geschäfts der Ehefrau durch den bisher als Prokuristen bei ihr beschäftigten Ehemann handeln ⁹⁸⁾; ein Eröffnungsinventar ist in all diesen Fällen zu errichten.

d) Die handelsrechtliche Inventurpflicht bei der Aufnahme, dem Wechsel oder dem Ausscheiden von Gesellschaftern:

Bei einem Wechsel zweier Gesellschafter einer oHG mit Zustimmung des verbleibenden Gesellschafters liegt nach reichsgerichtlicher Auffassung kein Beginn eines Handelsgewerbes vor ⁹⁹⁾; ein Eröffnungsinventar ist nicht erforderlich. Erfolgt hingegen der Eintritt des neuen Gesellschafters nicht gleichzeitig mit dem Austritt des alten, dann ist der verbleibende Gesellschafter zunächst Einzelkaufmann geworden ¹⁰⁰⁾, weshalb sowohl bei dem Austritt

95) RG in DJZ 1906, S. 656; RG in DJZ 1908, S. 875;

96) RG in Goltd.Arch. 1887, 35, 312;

97) RG in Goltd.Arch. 1887, 35, 316;

98) RG in DJZ 1912, S. 1244

99) So auch: Brönner, a.a.O., S. 4 für die KG;

100) RG in LZ 1914 S.689; RGStr.16, 55; 26,222;

des einen, als auch bei dem Eintritt des anderen Gesellschafters ¹⁰¹⁾ ein Eröffnungsinventar zu erstellen ist.

Den Beginn der Inventurpflicht und damit die Verpflichtung zur Erstellung eines Eröffnungsinventars knüpft das Reichsgericht also entsprechend dem Wortlaut des § 39 Abs. I HGB ("...bei dem Beginn seines Handelsgewerbes...") an den juristischen Tatbestand des Beginns eines Handelsgewerbes. Dem entsprechend bewirkt nach der ständigen Rechtsprechung nicht der Wechsel von Gesellschaftern schlechthin eine Verpflichtung zur Inventur, sondern nur eine solche Veränderung in der Zusammensetzung der Gesellschaft, welche, wenn auch nur kurzfristig, die Rechtsform der Unternehmung berührt. Verbleiben bei der oHG mindestens zwei Gesellschafter, so begründet auch eine noch so durchgreifende Veränderung der Gesellschaftsverhältnisse nach dieser Auffassung keine Inventurpflicht ¹⁰²⁾. Staub stellt es darauf ab, daß die oHG trotz Änderung der Personen das gleiche Rechtssubjekt bleibt ¹⁰³⁾.

Diese Ansicht des Reichsgerichts und der handelsrechtlichen Kommentatoren befriedigt weder vom Standpunkt der Interessenlage, noch ist sie unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu billigen:

- +) Mit dem Wechsel von Gesellschaftern ist regelmäßig eine Auseinandersetzungsbilanz verbunden; eine solche ist ohne Inventur nicht möglich. Insoweit handelt es sich allerdings um ein rein betriebswirtschaftliches Bedürfnis. Diese Inventur könnte vom Gesellschafter im allgemeinen auf Grund vertraglicher Abmachungen erzwungen werden, so daß das Reichsgericht hierin u.U. kein Interesse erblickt haben mochte, das durch öffentlichrechtliche Vorschriften zu schützen wäre.

¹⁰¹⁾ RG in Goltd.Arch. 61, 353;

¹⁰²⁾ ROHG 14, 151; RG in JW 1890, 161; RG in JW 1899, 675;

¹⁰³⁾ Staub-Bondi, a.a.O., Anm. 2 zu § 39

- +) Das Ausscheiden eines Gesellschafters bedingt regelmäßig auch dessen Auszahlung. Hiervon werden die Vermögensverhältnisse der Gesellschaft in erheblichem Umfang berührt. Zumindest wirtschaftlich ist damit der Beginn eines neuen Unternehmens mit anderen Vermögens- und Kapitalverhältnissen gegeben. Dieser Umstand bedingt auch im handelsrechtlichen Interesse zur Schaffung klarer Verhältnisse eine Inventur und Bilanz.
- +) Selbst wenn für den ausscheidenden Gesellschafter sofort ein neuer eintritt, wird sich das Gesellschaftsvermögen und -kapital notwendig verändern. Auch wenn der neue Gesellschafter den gleichen nominellen Kapitalanteil einbringen sollte, den der ausscheidende Gesellschafter entnimmt, tritt eine Änderung ein, weil der ausscheidende Gesellschafter den *e f f e k t i - v e n* Kapitalanteil ausbezahlt erhält; infolge der damit verbundenen Neubewertung des Vermögens ändern sich die Kapitalanteile aller Gesellschafter.
- +) Die Gläubiger der Gesellschaft haben auch deshalb ein wesentliches Interesse an einer Eröffnungsinventur und -bilanz der durch Gesellschafterwechsel veränderten Gesellschaft, weil mit der Veränderung in den Gesellschaftsverhältnissen eine Änderung der Haftungsverhältnisse der Personalgesellschaft (oHG und KG in bezug auf die Komplementäre) eintritt.

Bei der Personalgesellschaft muß deshalb auch in den Fällen, in denen ein Gesellschafterwechsel ohne Veränderung der Rechtsform des Unternehmens eintritt, die Erstellung einer Eröffnungsinventur

unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten im Interesse einer ordnungsmäßigen Abwicklung des Auseinandersetzungsverfahrens, und

seitens des Handelsrechts - entgegen der ständigen

Rechtsprechung - im Interesse der Gläubiger und der sonstigen, am Unternehmen interessierten Aussenstehenden

gefordert werden, auch wenn ein "Beginn eines Handelsgewerbes" im engeren, juristischen Sinne nicht vorliegt.

e) Die Inventurpflicht bei Umwandlungen:

Soweit durch den Wechsel der Rechtsform nicht ohnehin der "Beginn eines Handelsgewerbes" anzunehmen ist, welcher jedenfalls eine Inventurpflicht begründet, wird die Erstellung eines Eröffnungsinventars von der ständigen Rechtsprechung des Reichsgerichts ¹⁰⁴⁾ ausdrücklich vorgeschrieben. So ist z.B. der Eintritt eines Gesellschafters in ein bereits bestehendes Einzelunternehmen als der Beginn eines Handelsgewerbes zu betrachten, wenn hierdurch eine oHG gegründet wird ¹⁰⁵⁾; eine Inventurpflicht entsteht aber nicht, wenn eine stille Gesellschaft zustande kommt.

Die s t e u e r l i c h e Rechtsprechung hat hier eine interessante Ausnahme zugelassen: Der BFH hat angenommen, daß bei der Umwandlung einer Einzelunternehmung in eine oHG durch Aufnahme des Sohnes des bisherigen Alleininhabers ohne Kapitalzuführung von einer Bestandsaufnahme abgesehen werden kann. Diese Auffassung steht im Gegensatz zur handelsrechtlichen Rechtsprechung, welche die Inventurpflicht allein an das juristische Merkmal der Änderung der Rechtsform knüpft. Der BFH hat hingegen wirtschaftliche Momente in Form der Tatsache, daß keine Kapitalzuführung erfolgte, entscheiden lassen. Insoweit wäre diese Einstellung des BFH vom wirtschaftlichen Standpunkt aus sehr zu begrüßen; sie entspricht in diesem Fal-

104) RG in Goltd.Arch. 1895, 43, 387; RGStr. 16,55;
26, 222; RG in LZ 1914, 689;

105) RGStr. 25, 76; 26, 224; 28, 428; RG in LZ 1914, 689;

le aber nicht den betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen:

Die Eröffnungsinventur ist in diesem Fall unerlässlich, weil vom Zeitpunkt der Umwandlung ab der eintretende Gesellschafter am Gewinn beteiligt ist. Somit muß durch den rechnungsmäßigen Abschluß der bisherigen Einzelunternehmung ein Ausgangspunkt für die Gewinnberechnung der gegründeten oHG geschaffen werden. Hierfür ist eine Inventur erforderlich.

Wenn Niepoth ¹⁰⁶⁾ feststellt, daß es im Grunde gar keine Steuerbilanz der oHG gebe, sondern nur Steuerbilanzen der einzelnen Gesellschafter, und aus dieser Tatsache ableiten will, daß die Unterlassung der Eröffnungsinventur in diesem Falle keine steuerlich erhebliche Verletzung des § 39 Abs. I HGB darstelle, so ist mit dieser Feststellung doch eigentlich das Gegenteil bewiesen: der neu eintretende Gesellschafter der oHG müßte für sich jedenfalls ein Eröffnungsinventar erstellen, weil zumindest für ihn sein Eintritt in das Unternehmen den Beginn eines Handelsgewerbes darstellt. Selbst wenn keinerlei Vermögenswerte eingebracht werden, müßte der neue Gesellschafter für sich ein Inventar erstellen ¹⁰⁷⁾.

f) Inventurpflicht bei Wiedereröffnung nach Konkurs:

Eröffnet ein in Konkurs geratener Kaufmann während des schwebenden Verfahrens ¹⁰⁸⁾ oder nach beendetem Verfahren ¹⁰⁹⁾ ein dem früheren gleiches Geschäft, so trifft ihn die Verpflichtung zur Erstellung eines Eröffnungsinventars. Diese Verpflichtung soll nach der Ansicht des Reichsgerichts aber nicht entstehen, wenn es sich um die Fortsetzung des im wesentlichen unverändert gebliebenen Geschäfts handelt, also "die wirtschaftliche

106) Niepoth in Betrieb 1954, S. 159

107) Siehe Seite 52;

108) RG in Recht 1907, S. 699

109) RGStr. 25, 76;

Grundlage des früheren Geschäfts keine wesentlichen Änderungen erfahren hat" ¹¹⁰⁾.

Diese Auffassung ist unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht zu billigen:

- +) Zunächst erscheint es sehr zweifelhaft, daß die wirtschaftliche Grundlage eines Geschäfts durch einen Konkurs oder auch nur durch einen Zwangsvergleich keine wesentliche Änderung erleiden könnte, gibt es doch kaum eingreifendere Veränderungen der Vermögens- und Kapitalstruktur einer Betriebswirtschaft, als sie ein Konkursverfahren bewirkt. Staub ¹¹¹⁾ spricht denn auch nur davon, daß ein Konkurs die wirtschaftliche Grundlage eines Geschäfts nicht notwendig "zerstört".
- +) Es liegt im Interesse des Kaufmanns selbst, nach einem beendeten Konkurs- oder Vergleichsverfahren eine exakte rechnerische Grundlage für den neuen Lebensabschnitt der Unternehmung zu schaffen; auch ist eine sorgfältige Eröffnungsinventur die einzig mögliche Ausgangsbasis für die Buchführung der veränderten Unternehmung.

2. Das Eröffnungsinventar im besonderen

Die vorliegende Untersuchung befaßt sich mit der Jahres-schlußinventur, welche mit der ordentlichen Jahresbilanz in Beziehung steht. Die Eröffnungsbilanz ist eine Sonderbilanz. Besonders hinsichtlich der ihr zugrundeliegenden Inventur ist gegenüber der regulären Schlußinventur eine Besonderheit festzustellen, welche nachfolgend kurz besprochen werden soll.

¹¹⁰⁾ RGStr. 25, 76;

¹¹¹⁾ Staub-Bondi, HGB-Komm., a.a.aO., Anm.2 zu § 39;

a) Der Zweck der Eröffnungsinventur:

Nach der Auffassung des Reichsgerichts ¹¹²⁾ ist es die Aufgabe der Eröffnungsbilanz, eine Unterlage für den Beginn der laufenden Buchführung abzugeben. Die Eröffnungsinventur ist notwendiger und unerlässlicher "Bestandteil" der Eröffnungsbilanz ¹¹³⁾.

Betriebswirtschaftlich ist diese Forderung wohl begründet, denn ohne Eröffnungsinventar müßte die laufende Buchführung ohne Bestandsvorträge bleiben, und könnte damit ihren wesentlichsten handelsrechtlichen Zweck, den Stand des Vermögens zu jedem beliebigen Zeitpunkt anzugeben ¹¹⁴⁾, nicht erfüllen.

Das Eröffnungsinventar steht somit am Anfang aller buchmäßigen Aufzeichnungen. Die Frage nach der Notwendigkeit körperlicher Aufnahme ist in diesem Fall von selbst beantwortet ¹¹⁵⁾: Sollbestände als Unterlage der Inventur liegen noch nicht vor. Damit entfällt für die Eröffnungsinventur auch eine der wesentlichsten Zwecksetzungen der regulären Inventur, die Kontrollfunktion ¹¹⁶⁾.

Im allgemeinen würdigt das Reichsgericht die ausserordentliche Bedeutung der Eröffnungsinventur in ausreichendem Maße. So wird dem Minderkaufmann selbst in den Fällen, in denen er früher schon Bücher geführt hat, für den Zeitpunkt des Übergangs zum vollkaufmännischen Betrieb die Verpflichtung zur Erstellung eines Eröffnungsinventars auferlegt, damit er sich "im Hinblick auf die sich hieraus ergebende erhöhte Verantwortung von seiner Vermögenslage derart Rechenschaft abgibt, um sich in den Grenzen seiner wirtschaftlichen Kräfte halten zu können" ¹¹⁷⁾.

112) RG 4, 316;

113) RG 4, 591; RGStr. 25, 76;

114) RGStr. 4, 12; 47, 311;

115) Siehe zu dieser Frage insbes. Seite 121 f.;

116) Siehe hierzu S. 23;

117) RG in DJZ 1908, S. 875;

Besonders aber geht die Bedeutung, welche die handelsrechtliche Rechtsprechung dem Eröffnungsinventar zubilligt, aus der Rechtsprechung zu den formellen Anforderungen an die Eröffnungsinventur und das Eröffnungsinventar hervor:

b) Die Form des Eröffnungsinventars:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsgerichts muß eine eindeutige Unterlage geschaffen werden, welche jedem mit der Buchführung vertrauten Dritten die Möglichkeit gibt, sich nachträglich über die zu Beginn des Handelsgewerbes vorhandenen Vermögenswerte und Schulden Klarheit verschaffen zu können.

Hierfür ist die Einhaltung einer gewissen Mindestform unerläßlich: weder die Eintragung des Eigenkapitals in den Handelsbüchern ¹¹⁸⁾, noch die der Bareinlagen im Kassenbuch ¹¹⁹⁾, oder der Passiven in das Kreditorenbuch ¹²⁰⁾ kann ein Eröffnungsinventar ersetzen. Betriebswirtschaftlich formuliert heißt dies: die Eröffnungsbuchungen der Buchhaltung erfüllen nicht die handelsrechtlichen Anforderungen an das Eröffnungsinventar.

Das Reichsgericht ¹²¹⁾ begründet diese Ansicht mit dem vom revisionstechnischen Standpunkt sehr wertvollen Hinweis, daß durch die Eröffnungsbilanz und -inventur die spätere Prüfung der Richtigkeit der Bucheintragungen (Eröffnungsbuchungen) gerade ermöglicht werden soll.

Auch das Notariatsprotokoll über die Gründung einer AG hat das Reichsgericht ¹²²⁾ nicht als Eröffnungsinventar anerkannt, da es weder seinem Inhalt noch dem Zeitpunkt seiner Aufstellung nach ein Eröffnungsinventar ersetzen kann. Wenn auch die Vorverlegung des Beginns der Inventurpflicht in diesen Fällen u.U. betriebswirtschaftlich wünschenswert wäre ¹²³⁾, so ist dem Reichsgericht in dem Bestreben, den Stichtag für die Eröffnungsinventur nicht von dem des formalen Beginns der Buchführungspflicht trennen zu wollen, beizupflichten.

118) RGStr. 22, 439; 119) RG in Goltd. Arch. 1895, 43, 387;

120) RG in Goltd. Arch. 1891, 38, 351; 121) RGStr. 22, 439

121) RGStr. 22, 439; 122) RGStr. 13, 235;

123) Siehe Seite 48.

Der Begründung des Reichsgerichts könnte noch hinzugefügt werden:

- +) Das Eröffnungsinventar ist vom Kaufmann gemäß § 41 HGB zu unterzeichnen, was bei Eröffnungsbuchungen grundsätzlich nicht möglich ist;
- +) ein wesentlicher Zweck des Inventars ist die Aufgliederung der Vermögensposten der Bilanz und Buchführung. Auch dieser Zweck ist durch Eröffnungsbuchungen oder Notariatsprotokolle nicht in angemessener Weise zu erreichen.

Ein interessanter Zweifelsfall ist dann gegeben, wenn am Stichtag der Eröffnungsinventur weder Vermögen noch Schulden vorhanden sind. Dieser Fall kann eintreten, wenn durch die formaljuristische Betrachtungsweise der Beginn des Handelsgeschäfts und damit der Inventurpflicht zu weit vorverlegt wird ¹²⁴⁾. Leitner ¹²⁵⁾ vertritt die Ansicht, daß in diesem Fall kein Eröffnungsinventar zu erstellen sei, wohl aber Bücher geführt werden müßten. Dieser Auffassung steht die ständige Rechtsprechung des Reichsgerichts entgegen ¹²⁶⁾, welche auch für diesen Fall ausdrücklich ein Eröffnungsinventar verlangt; es sei dann eben die Tatsache zu vermerken, daß keine zu inventarisierenden Vermögenswerte und Schulden vorhanden sind.

Besonders vom revisionstechnischen Standpunkt ist der Auffassung des Reichsgerichts der Vorrang einzuräumen. Bei der von Leitner vertretenen Ansicht ist zu befürchten, daß später kein Aussenstehender mehr eindeutig feststellen kann, ob tatsächlich keine zu inventarisierenden Gegenstände vorhanden waren, oder ob eine Inventarisierung und Berücksichtigung in der Buchführung widerrechtlich unterblieben ist. Ein Eröffnungsinventar in Form einer "Fehlanzeige" ist also unter dem Gesichtspunkt des praktischen Bedürfnisses keineswegs überflüssig und nicht

124) Siehe hierüber Seite 51;

125) Leitner, Friedrich, a.a.O., Seite 152

126) RG 4, 316; RG in LZ 1915, 897; RG in Goltd.Arch.1892
39, 46;

etwa eine rein formaljuristische Forderung.

c) Die materiellen Anforderungen an das Eröffnungsinventar.

Das Reichsgericht stellt in ständiger Rechtsprechung fest, daß "eine bloße Zusammenstellung willkürlich angegebener oder geschätzter Posten ohne die Grundlage der gesetzlich vorgeschriebenen Inventur" keine Eröffnungsbilanz vorstellen könne ¹²⁷⁾. Damit gelten für die Eröffnungsinventur die gleichen materiellen Anforderungen, wie sie für die reguläre Jahresinventur nachstehend untersucht werden ¹²⁸⁾. Sonderfälle der Eröffnungsinventur stellten die anlässlich der DM-Eröffnungsbilanz geforderten Inventare dar; auf diese Spezialfälle kann hier nicht eingegangen werden.

3. Das Ende der handelsrechtlichen Inventurpflicht.

a) Beendigung der Inventurpflicht durch Aufgabe des Geschäftsbetriebs:

Die Kaufmannseigenschaft ist an den "Betrieb" des Handelsgewerbes, bzw. an die handelsregisterliche Eintragung gebunden. Die ältere handelsrechtliche Rechtsprechung ¹²⁹⁾ hat demgemäß die Beendigung der Inventurpflicht und damit den Stichtag für die letzte Inventur mit diesem formellen Merkmal verknüpft. Die spätere Rechtsprechung ¹³⁰⁾ hat hingegen festgestellt, daß die Inventur- und Buchführungspflicht über die formelle Beendigung der Kaufmannseigenschaft hinaus solange fort dauert, bis sämtliche aus dem vollkaufmännischen Betrieb herrührenden geschäft-

127) RG 4, 591; 25, 76; 128) Siehe Seite 99 f.;

129) angeführt bei Staub-Bondt, a.a.O., Anm.3 zu § 38

130) So auch Staub-Bondt in neuerer Auflage 1930, a.a.O.;

lichen Verhältnisse abgewickelt sind.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist zweifellos der letzteren Ansicht der Vorrang einzuräumen:

- +) Die Abwicklung eines Unternehmens nach der Einstellung des Geschäftsbetriebs erfordert oft sehr lange Zeit. Die Liquidation stellt selbst ein Geschäft dar, das ohne laufende Aufzeichnungen und ohne Inventare nicht ordnungsmäßig durchgeführt werden kann.
- +) Zudem würde der Wegfall der Buchführungs- und Inventurpflicht bei Einstellung des Betriebs dem Kaufmann die Möglichkeit einräumen, durch einfaches Schließen seines Geschäfts wenige Tage vor der Notwendigkeit der Konkurs-eröffnung sich der Buchführungs- und Inventurpflicht, und damit zum Teil der strafrechtlichen Verantwortung zu entziehen.

Weder dem Interesse der Unternehmung selbst, noch dem der Allgemeinheit wäre somit durch den Wegfall der Inventurpflicht mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs gedient; die Zwecksetzung der Inventur würde verkannt.

- b) Beendigung der Inventurpflicht bei der Minderung des Geschäftsumfangs auf einen minderkaufmännischen Betrieb:

Die handelsrechtliche Inventurpflicht endet auch mit dem Verlust der Vollkaufmannseigenschaft in der Weise, daß ein ursprünglich vollkaufmännischer Betrieb auf den Umfang eines minderkaufmännischen zurücksinkt. Ein Kaufmann, der zu Anfang des Wirtschaftsjahrs Vollkaufmann ist, braucht unter dieser Voraussetzung für den Schluß dieses Jahres kein Inventar mehr erstellen. Ebenso wie für den Beginn der vollkaufmännischen Tätigkeit muß auch für deren Beendigung eine Inventur vorgenommen werden. Der Stichtag dieser letzten Inventur wird wegen der bereits besprochenen Abgrenzungsschwierigkeiten ausserordentlich schwer zu bestimmen sein ¹³¹⁾. Die überwiegende Rechtsprechung des

131) Ich verweise auf die Darlegungen Seite 47;

Reichsgerichts hat jedoch nach wirtschaftlich vernünftigen Erwägungen entschieden, daß auch in diesem Falle die Inventur- und Buchführungspflicht erst dann als beendet gelten könne, wenn alle aus dem vollkaufmännischen Betrieb hervorgehenden Verhältnisse abgewickelt sind. Die Verhältnisse liegen aber schwieriger als im Fall a): das Unternehmen hört nicht auf zu bestehen, es verkleinert sich nur. Dies geschieht in der Regel kontinuierlich und unter Beibehaltung der aus dem vollkaufmännischen Betrieb resultierenden geschäftlichen Beziehungen. Deshalb wird sich regelmäßig nicht mehr feststellen lassen, zu welchem Zeitpunkt alle "geschäftlichen Verhältnisse des vollkaufmännischen Betriebs geregelt" sind, das heißt, alle nun noch bestehenden "Verhältnisse" bereits aus dem minderkaufmännischen Betrieb stammen.

In diesem Fall hilft nur eine Bescheidung auf das wesentlichste Motiv der handelsrechtlichen Inventurvorschriften, den Grundsatz des Gläubigerschutzes. Sind erst einmal alle Verbindlichkeiten des vollkaufmännischen Betriebs abgedeckt, hört das wesentlichste handelsrechtliche Interesse an der Weiterführung der Buchführung und an der Erstellung von Inventaren auf zu bestehen.

4. Beginn und Ende der steuerlichen Inventurpflicht

Im Gegensatz zu der beträchtlichen Problematik der exakten Bestimmung der Dauer der handelsrechtlichen Inventurpflicht sind bei der steuerrechtlichen Regelung keine nennenswerten Unklarheiten vorhanden.

In § 161 Abs. I AO ist die Inventurpflicht an eindeutige, leicht bestimmbare Abgrenzungsmerkmale gebunden. Die Inventurpflicht tritt hier nicht für den Zeitpunkt der Überschreitung dieser Grenze ein, und entfällt auch nicht gleichzeitig mit einer Unterscheidung, sondern erst mit dem Anfang des Wirtschaftsjahrs, das jenem folgt, für

welches der Steuerpflichtige den Bescheid erhalten hat, der die Inventurpflicht auslöst ¹³²⁾ oder zum Erlöschen bringt.

Im Gegensatz zu § 39 HGB ist in § 161 Abs.I AO eine Bestandsaufnahme zum Anfang des Wirtschaftsjahrs, also eine Eröffnungsinventur, nicht ausdrücklich gefordert. Es werden nur regelmäßige Bestandsaufnahmen zum A b s c h l u ß der Bücher erwähnt. Die steuerliche Rechtsprechung hat diese Lücke im Gesetzestext zunächst dadurch zu schließen versucht, daß sie auf die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung und Bilanzierung bezug genommen hat ¹³³⁾. Über diese abgeleitete Forderung hinaus hat der RFH und BFH ¹³⁴⁾ aber schon mehrfach konkret zu dieser Frage Stellung genommen und entschieden, daß eine ordnungsmäßige Buchführung eine ordnungsmäßige Anfangsbilanz erfordert; ordnungsmäßig ist eine Anfangsbilanz aber nur dann, wenn ihr eine ordnungsmäßige Inventur zugrunde liegt ¹³⁵⁾. Unter dem gleichen Gesichtspunkt leitet Prieß ¹³⁶⁾ die Verpflichtung zur Eröffnungsinventur unmittelbar aus § 4 Abs.I EStG her.

Wie im Handelsrecht ¹³⁷⁾, tritt auch im Steuerrecht an die Stelle der regulären Anfangsinventur, die sich aus der Schlußinventur des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ergibt, bei Eröffnung oder Erwerb eines Unternehmens die Inventur zu diesem Zeitpunkt; bei der Aufgabe oder Veräußerung eines Unternehmens tritt der umgekehrte Fall ein. Dies ergibt sich in bezug auf die Inventur durch analoge Anwendung der Bestimmung des § 4 EStDV 1951-1955.

132) Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O. zu § 161 AO

133) zuletzt: BFH-Gutachten v. 25.3.1954, BStBl 1954 III S. 195; im übrigen ständige Rechtsprechung.

134) RFH-Urteil v. 3.5.1944, RStBl.1944, S.731;
OFH-Urteil v. 21.11.1946, MinBl.BdF.1950, S. 321;
BFH-Gutachten v. 25.3.1954, IV D 1/53, BStBl. S. 195

135) BFH-Urteil v. 20.3.1953, BStBl. 1953 III S.120

136) Prieß, a.a.O.S. 83; 137) Siehe Seite 58 f.;

5. Die zivilrechtliche Inventurpflicht im besonderen.

Ein zivilrechtlicher Anspruch auf Inventur ist zunächst überall dort gegeben, wo Gesetz oder Vertrag Dritten einen Anspruch auf Einsichtnahme in Buchführung und Bilanz geben (138).

Darüber hinaus sind zwei Gruppen von besonderen zivilrechtlichen Ansprüchen auf die kaufmännische Inventur zu unterscheiden:

- a) Zivilrechtlicher Anspruch auf Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Inventurpflicht;
- b) zivilrechtlicher Anspruch auf besondere Aufstellung und Ausgestaltung der Inventur.

Beide Ansprüche können auf Gesetz oder Vertrag beruhen. Diese Klassifizierung ist zunächst aus der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Buchführung abgeleitet. Im Hinblick auf die Inventur wird das Problem noch vielseitiger: es ist im Einzelfall zu entscheiden, ob sich die zivilrechtliche Verpflichtung zur Buchführung auch auf die Inventur erstreckt, oder ohne Auswirkung auf die Inventurpflicht bestehen kann, oder ob schließlich sogar eine besondere zivilrechtliche Verpflichtung zur Inventur ohne Auswirkung auf die Buchführungspflicht bestehen könnte.

Vielfach wird nämlich übersehen, daß die Buchführungspflicht nur dort zusammen mit der Bilanzierungs- und Inventurpflicht ein unteilbares Ganzes bildet, wo die öffentlich-rechtliche Buchführungspflicht, umgrenzt durch den 4. Abschnitt des Handelsgesetzbuches, in Frage steht. Besteht keine Verpflichtung zur ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung, zerfällt der komplexe Begriff der Buchführungspflicht in seine Einzelbestandteile, und die Berechtigung auf Inventur und Bilanz ist gesondert nachzuweisen.

Einen kurzen Überblick über dieses Problem gibt folgende

138) Verweis auf die Ausführungen Seite 65;

schematische Zusammenfassung:

1. Zivilrechtliche Inventurpflicht auf vertraglicher Grundlage:

- a) ohne Beziehung zur öffentlichrechtlichen Inventurpflicht:
 - aa) auf Grund von Gesellschaftsverhältnissen,
 - bb) auf Grund von Kreditbeziehungen
(die kreditgebende Bank läßt sich die Inventare des Kreditnehmers übergeben, § 13 KWG)
 - cc) aus mannigfachen sonstigen wirtschaftlichen Gründen mit frei ausgestaltetem Inhalt.
- b) mit dem Inhalt der Erfüllung der öffentlichrechtlichen Buchführungs- und Inventurpflicht.

2. Zivilrechtliche Inventurpflicht auf gesetzlicher Grundlage:

- a) ohne Beziehung zur öffentlichrechtlichen Inventurpflicht:

gemäß § 666 BGB (Auftragsverhältnis), § 1421 BGB (Rechenschaftslegung des Ehemanns), § 1667 Abs. II BGB (Verzeichnis des Kindesvermögens), § 1681 BGB (Bestandsverzeichnis für das Kindesvermögen), § 1993 BGB (Verzeichnis des Nachlasses) und viele andere Bestimmungen, welche ein Bestandsverzeichnis über Fremdvermögen zum Gegenstand haben. Hier wird aber nur in Ausnahmefällen die Erstellung einer **k a u f m ä n n i s c h e n** Inventur gefordert.

- b) Ein Sonderfall tritt bei den unter a) genannten Fällen m.E. dann ein, wenn zu dem nach rein zivilrechtlichen Verpflichtungen zu verzeichnenden Vermögenswerten ein Handelsbetrieb gehört. In bezug auf diesen Vermögensgegenstand wäre ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit erstelltes Inventar erforderlich.

- c) Zivilrechtlicher Anspruch auf Erfüllung der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht nach gesetzlichen Vorschriften:

Als Beispiel für viele ähnliche Fälle sei hier der Anspruch der Gesellschafter auf Vornahme ordnungsmäßiger Inventur genannt, wenn der zu verteilende Gewinn auf Grund einer nach öffentlichrechtlichen Gesichtspunkten erstellten Bilanz berechnet wird.¹³⁹⁾

Der Inhalt der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Inventur kann sich somit

- a) mit dem der öffentlichrechtlichen Verpflichtung decken; die zivilrechtliche Verpflichtung erfordert dann mindestens die Erfüllung der öffentlichrechtlichen;
- b) er kann auch völlig frei gestaltet sein. In diesen Fällen bleibt die öffentlichrechtliche Verpflichtung unberührt. Gläubiger eines Kaufmanns können z.B. nicht rechtswirksam auf die Inventur verzichten¹⁴⁰⁾. Gewährte Erleichterungen beziehen sich nur auf das Verhältnis der Beteiligten untereinander¹⁴¹⁾.
- c) Die zivilrechtliche Verpflichtung kann aber auch weiter gehen als die öffentlichrechtliche.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist das Ergebnis der Untersuchung insofern von wesentlicher Bedeutung, als der Ausgestaltung von Gesellschaftsverträgen im Hinblick auf betriebswirtschaftliche Zweckmäßigkeitserwägungen und die Berücksichtigung von Sonderinteressen in bezug auf die Inventur nichts im Wege steht. Die gesetzliche Inventurpflicht gibt nur das Mindestmaß der Anforderungen an die Inventur an.

139) Hierzu RG 40, 35; 43, 123; Laband in HWB d.Staatswissenschaften, a.a.O., 4, 1006; Düringer-Hachenburg, § 39 Anm. 2

140) Düringer-Hachenburg, a.a.O., zu § 38

141) Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm. 1 zu § 39

V. Einsichtsrechte und Vorlagepflichten in bezug auf die kaufmännische Inventur.

Rechte auf Einsicht in die Lage der Unternehmung bestehen nach mannigfachen Rechtsgrundlagen, insbes. nach dem Gesellschaftsrecht und dem Kreditwesengesetz.

In bezug auf die Inventur erhält das Problem insofern eine besondere Note, als neben der Frage nach dem Bestand des Einsichtsrechts als solchem auch noch zu klären sein wird, ob die Inventur hiervon betroffen wird, oder ob sich das Recht auf Einsicht bzw. Vorlage auf die Bilanz oder Buchführung allein beschränkt. Diese Frage wird auf Grund des Umfangs des gesetzlichen Einsichtsrechts unter Berücksichtigung der Interessenlage zu entscheiden sein:

1. Das Recht auf Einsicht in die Bücher und Schriften der Unternehmung.

Dieses Recht beinhaltet notwendig ein Recht auf Einsicht in die Inventur und steht folgenden Personen zu:

- a) dem Aufsichtsrat einer AG und Genossenschaft (§ 95 Abs. III AktG und § 38 GenG, neben noch viel weiter gehenden Kontrollrechten in bezug auf die Inventur);
- b) allen Gesellschaftern einer oHG (§ 114 HGB), einschließlich den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen (§ 118 HGB);
- c) dem stillen Gesellschafter (§ 338 Abs. I HGB);
- d) dem Kommanditisten einer KG (§ 166 HGB);
- e) einem Kreditinstitut unter der Voraussetzung des § 13 KWG;
- f) den Steuerbehörden nach § 162 Ziff. 9 AO das Recht auf Prüfung der Inventur; nach § 171 Abs. II AO in Verbindung mit § 207 AO das Recht auf Einsicht.

2. Das Recht auf Einsicht in die Bilanz.

Dieses Recht steht zu:

- a) den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern einer GmbH (§ 46 Ziff. 1 GmbH);
- b) den Aktionären der AG (§ 125 Abs. VI AktG); zudem wird die Bilanz gem. § 143/144 AktG der Allgemeinheit bekannt gemacht;
- c) den Genossen einer Genossenschaft (§ 48 Abs. I GenG).

Das Recht auf Einsicht in die Bilanz begründet nicht ohne weiteres ein Recht auf Einsicht in die Inventur; dieses wird in den Fällen sogar ausgeschlossen sein, wo eine zu weit gehende Offenlegung zum Schaden der Gesellschaft reichen könnte ¹⁴²⁾.

Die Inventur ist im formalen Sinne lediglich eine Unterlage für die Erstellung und Erläuterung der Bilanz, nicht die Bilanz selbst ¹⁴³⁾. Hinsichtlich der Einsichtsrechte ist sie wie die Buchführung zu behandeln. Mit einer Offenlegung der Inventur wäre die gesetzliche Verpflichtung zur Vorlage der Bilanz weit überschritten. Hingegen wird die Inventur dort notwendig Objekt der gesetzlichen Vorlagepflicht sein, wo Dritten ein Recht auf Nachprüfung der Bilanz gegeben ist.

Für die weitere Untersuchung ist besonders von Interesse, daß die Funktion des Inventars, die Bilanz zu erläutern, nur gegenüber den Interessenten wirksam sein kann, denen neben dem Recht auf Einsicht in die Bilanz auch ein solches auf ihre Nachprüfung zugestanden wird. Damit ist diese Funktion des Inventars in seiner Breitenwirkung sehr beschnitten. Die Tendenz zur besseren Aufgliederung der Bilanz gleicht diesen Mangel teilweise aus.

142) Schlegelberger-Quassowsky, AG, a.a.O. S. 156

143) Siehe Seite 18 - 19;

VI. Die öffentlichrechtliche Verantwortung für die Inventur.

Die öffentlichrechtliche Verantwortung für die Erfüllung der gesetzlichen Inventurvorschriften obliegt dem Kaufmann. Wie die Verpflichtung zur Unterzeichnung ¹⁴⁴⁾ ist diese Verantwortlichkeit höchstpersönlich. Mehrere Verpflichtete haften sämtlich, und keine Vereinbarung kann sie von dieser Verantwortlichkeit befreien ¹⁴⁵⁾. Namentlich besteht bei Vorstandsmitgliedern einer AG und Geschäftsführern einer GmbH **keine** Möglichkeit einer anderweitigen Regelung ¹⁴⁶⁾. Weder mangelnde Befähigung noch Irrtum über die Verpflichtung schützen in diesen Fällen vor einer Bestrafung ¹⁴⁷⁾.

Die Erfüllung der öffentlichrechtlichen Verpflichtung zur Inventur ist hingegen nicht persönlich vorzunehmen; hier ist Vertretung ohne weiteres möglich. Kein Verpflichteter braucht die Inventur selbst zu erstellen ¹⁴⁸⁾. Betraut er aber Angestellte, obliegt ihm die Sorgfaltspflicht bei der Auswahl und Überwachung ¹⁴⁹⁾. Bei der Besprechung der Inventurverfahren wird hierauf noch zurückzukommen sein ¹⁵⁰⁾.

VII. Der Zwang zur Einhaltung der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht.

1. Das Handelsrecht.

Die Erfüllung der handelsrechtlichen Inventurverpflichtung wird nicht durch unmittelbaren Zwang gesichert; weder das Handelsgesetzbuch noch die besonderen Buchführungsvor-

144) siehe Seite 79;

145) RGStr. 45, 387;

146) RGStr. 13, 236;

147) RGStr. 8, 147;

148) RGStr. 13, 359; 29, 308; Jäger, a.a.O., Anm. 37 zu § 240; Staub-Bondi, a.a.O., Anm. 4 zu § 38; Franck, a.a.O., Anm. III zu § 239;

149) RGStr. 58, 305;

150) Siehe Seite 191 f.;

schriften der Gesetze über die einzelnen Unternehmungsformen (AktG, GenG, GmbHG, u.a.) kennen Zwangsbestimmungen oder Strafvorschriften für den Fall der Unterlassung der Inventur.

Die handelsrechtlichen Inventurvorschriften sind auch keine Schutzgesetze im Sinne des § 823 Abs. II HGB, stellen also kein "absolutes" Recht dar ¹⁵¹⁾. Dritte können daher Ansprüche auf Schadenersatz nicht etwa auf den Tatbestand der Unterlassung der Inventur gründen, es sei denn, sie haben ein besonderes Recht auf die Vornahme der Inventur ¹⁵²⁾.

Das Handelsrecht kennt aber einen "mittelbaren Zwang" zur Erfüllung der öffentlichrechtlichen Inventurpflicht in Form der Strafbestimmungen der Konkursordnung (§§ 239, 240 KO), welche gemäß § 244 KO ausdrücklich auf die Handelsgesellschaften in Form der AG und eGmbH ausgedehnt werden, während für die übrigen Rechtsformen die Gültigkeit der Strafbestimmungen der KO in den Spezialgesetzen ausdrücklich festgehalten ist (§ 83 GmbHG).

Darüber hinaus ist ein "derivativer" Zwang zur Erfüllung der handelsrechtlichen Inventurpflicht gemäß § 160 Abs. I AO dadurch gegeben, daß die steuerlichen Zwangsmittel auch auf die handelsrechtliche Inventurpflicht anwendbar sind. Aus dieser Vorschrift hat der RFH in ständiger Rechtsprechung ¹⁵³⁾ abgeleitet, daß die Finanzbehörden berechtigt sind, die Einhaltung der Inventurpflicht des § 39 HGB nach der Maßgabe der Vorschriften der AO zu erzwingen.

2. Das Steuerrecht.

Das Steuerrecht kennt einen unmittelbaren Zwang zur Einhal-

151) RG 73, 30; Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm. 11 zu § 38;

152) Siehe Seite 63 - 64;

153) RFH 21, 214; zitiert nach Düringer-Hachenburg zu § 38 Eckert, a.a.O., S. 40

tung der Inventurvorschriften; ein Verstoß stellt eine Steuerordnungswidrigkeit im Sinne des § 413 Abs. I Ziffer 1 AO dar, wenn nicht nach der Sachlage eine Steuergefährdung (§ 402 AO) oder Steuerhinterziehung (§ 396 AO) mit den hierfür vorgesehenen strengeren Strafandrohungen vorliegt.

Daneben besitzt das Steuerrecht mit der Möglichkeit der Verwerfung der Buchführung und Schätzung gemäß § 217 AO bei der Unterlassung ordnungsmäßiger Inventarisierung ein ausserordentlich wirksames Mittel, die Einhaltung der Inventurvorschriften zu erzwingen.

3. Das Wirtschaftsstrafrecht.

Durch das bis 9.7.1954 geltende Wirtschaftsstrafrecht war gemäß § 21 des Gesetzes die Verletzung der handelsrechtlichen Inventurpflicht auch ohne die weitgehenden Voraussetzungen der Konkursordnung unter Strafandrohung gestellt. Diese Bestimmung ist nach dem neuen Wirtschaftsstrafgesetz vom 9.7.1954 ¹⁵⁴⁾ weggefallen.

Auf die Folgen nicht ordnungsmäßiger Inventur in den Fällen, in denen mit dem Mangel der Inventur eine Täuschungsabsicht verbunden ist, kann nicht näher eingegangen werden. Für den Gegenstand der Untersuchung ist lediglich die Bestimmung des § 48 Kreditwesengesetz (in der Fassung der VO vom 23.7.1940 und 19.9.1944) von Bedeutung, mit welcher Kreditinstitute vor der Einreichung falscher Inventare als Kreditunterlagen geschützt sind.

4. Beurteilung.

Wie bei der Begründung der Inventurpflicht selbst schließt auch im Hinblick auf den Zwang zur Einhaltung

154) BGBI 1954 S. 175, entgegen dem Wunsch des Bundesrats.

der Verpflichtung das Steuerrecht die bestehenden Lücken des Handelsrechts.

Die Bescheidung des Handelsrechts auf die Ausübung eines indirekten Zwangs durch Androhung scharfer Strafen im Insolvenzfall ist keine sehr wirksame Lösung des Problems. Der Kaufmann beurteilt seine Situation in der Regel nicht unter dem Gesichtspunkt dieses Eventualfalls; er wird deshalb regelmäßig die Drohung der Konkursordnung, und damit die einzige Zwangsvorschrift des Handelsrechts zur Einhaltung der Inventurpflicht nicht als sehr drückend empfinden.

Tritt aber unvermutet der Insolvenzfall ein, ist es gerade im Hinblick auf die Inventur nicht mehr möglich, das Versäumte nachzuholen.

Der ständige Zwang des Steuerrechts in der milden Form der Androhung steuerlicher Nachteile für den Fall der Versäumnis der steuerlichen Inventurpflicht ist regelmäßig weit wirksamer.

B. Die formellen Anforderungen.

=====

I. Die Häufigkeit der Inventuren.

1. Die historische Entwicklung.

Die Forderung nach alljährlich wiederkehrenden Inventuren ist verhältnismäßig jungen Ursprungs. Die bereits sehr reich gegliederten Inventare der Firma Fugger wurden noch nicht regelmäßig aufgestellt ¹⁵⁵⁾ Yan Ympyn verlangte im Jahre 1543 die Kontrolle der Buchhaltung durch die Inventur lediglich "alle zwei bis vier Jahre" ¹⁵⁶⁾. Erst im 17. Jahrhundert stellen Theoretiker der kaufmännischen Buchhaltung für eine zuverlässige Bilanz die Forderung nach einer "regelmäßig wiederkehrenden Inventur" auf ¹⁵⁷⁾.

Trotz dieser sehr frühen Erkenntnis des Werts alljährlicher Inventarisierung bringt das erste Handelsgesetz überhaupt, die "ordonnance de commerce" von 1673, für den Kleinhändler eine z w e i -jährige Inventurpflicht: "...et renouvelé de deux ans en deux ans" ¹⁵⁸⁾.

Die erste gesetzliche Verankerung der alljährlichen Inventurpflicht ist in § 643 des "Allgemeinen Landrechts für die Preußischen Staaten" von 1794 für die Handelsgesellschaften enthalten. ¹⁵⁹⁾

Der "code de commerce" von 1808 greift diese Verpflichtung auf und dehnt sie im 1. Buch, Titel 2 Artikel 9 auf alle Kaufleute aus. Die Verpflichtung ist nun "...année par année..." zu erfüllen ¹⁶⁰⁾. In Deutschland schließt

155) Strieder, a.a.O.

156) Yan Ympyn, Nieuwe instructie, Antwerpen 1543, zitiert nach ter Vehn, a.a.O., S. 169

157) Sieveking, a.a.O., S. 1505

158) Artikel 8 Teil 3, abgedruckt bei ter Vehn, a.a.O., S. 247

159) abgedruckt bei Veit Simon, a.a.O., S. 37

160) abgedruckt bei Veit Simon, a.a.O., S. 31

sich das ADHGB von 1861 in Artikel 29 diesem Vorbild an, und macht die alljährliche Inventur für alle Kaufleute zur Pflicht. Die dort getroffene Regelung entspricht fast wörtlich der des heute noch gültigen Handelsgesetzbuches von 1897; auch die Ausnahmeregelung des § 39 Abs. III ist bereits im ADHGB enthalten. Schmalenbach ¹⁶¹⁾ berichtet über die Verhandlungen der "Nürnberger Kommission" von 1857 zur Konzeption des ADHGB über die Frage, ob eine ein- oder zweijährige Inventur vorzuschreiben sei. Eine Gruppe wollte einer Bilanz ohne Inventur, die bei einjähriger Bilanzierung und zweijähriger Inventur entstehen müsse, den Wert absprechen. Mit Rücksicht auf die umfangreiche Arbeit der Inventur, besonders bei schwierigen Verhältnissen, wurde jedoch von einer generellen Verpflichtung zur alljährlichen Inventur abgesehen. Ein achtbarer Teil der Kaufmannschaft hatte sich gegen die alljährliche Inventur ausgesprochen.

Die jährliche Inventur ist damit in Frankreich etwa 150 Jahre, in Deutschland noch keine 100 Jahre vorgeschrieben. Die kaufmännische Übung ist auf diesem Gebiet noch nicht älter: in der Praxis scheint nach der Ansicht von Simon ¹⁶²⁾ zunächst eine recht erhebliche Abneigung gegen diese Verpflichtung bestanden zu haben; auch Savary ¹⁶³⁾ beklagt sich darüber, daß die Kaufleute die Vorschriften über die Inventur nur sehr widerwillig aufgenommen haben.

Die Ausnahmebestimmung des § 39 Abs. III HGB dürfte noch ein Relikt aus dieser Zeit sein, in der - wohl auch infolge mangelhafter organisatorischer Voraussetzungen - eine weit verbreitete Scheu vor der regelmäßigen Inventur bestand.

161) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 353

162) Veit Simon, a.a.O., Seite 35

163) Savary, "Parfait négociant", 1675, stellenweise abgedruckt bei ter Vehn, a.a.O., S. 248

2. Das geltende Recht

a) handelsrechtliche Vorschriften:

Die handelsrechtliche Inventurpflicht ist nach § 39 Abs. II HGB alljährlich zu erfüllen; lediglich unter besonderen Umständen ist für das Warenlager gemäß § 39 Abs. III eine Inventur im Abstand von zwei Jahren zugelassen.

Diese Erleichterung des § 39 Abs. III HGB steht heute nur noch auf dem Papier; sie ist durch spätere gesetzliche Bestimmungen und durch die höchstichterliche Rechtsprechung völlig bedeutungslos geworden. Nicht nur das Steuerrecht hat diese Entwicklung bewirkt, wie fälschlich in fast allen einschlägigen Arbeiten angenommen wird, sondern nicht zuletzt auch das Handelsrecht selbst:

aa) Ein im Schrifttum immer wieder zu begegnender Irrtum ist, daß die jährliche Inventur unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. III HGB ganz entfallen könne. Diese Ausnahmebestimmung gilt aber a priori nur für das Warenlager; die übrigen Bestände sind ausnahmslos jährlich aufzunehmen. Insoweit ist der sachliche Geltungsbereich des § 39 Abs. III HGB von vornherein wesentlich kleiner, als allgemein angenommen wird.

bb) Das Handelsrecht macht nur für die Wareninventur eine Ausnahme; die Bilanz ist ausnahmslos jährlich zu erstellen. Eine Bilanz ohne Wareninventur ist aber vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt grundsätzlich abzulehnen. Bereits das Reichsgericht ¹⁶⁴⁾ stellte fest, daß die Erleichterung des § 39 Abs. III HGB nicht gewährt werden könne, wenn die Bilanz ohne Inventur nicht möglich ist. Keinesfalls darf dann die Bilanz unterlassen werden. Die Ansicht von Staub ¹⁶⁵⁾, daß die Bilanz ohne Inventur "regelmäßig

164) RG in DJZ 1921 S. 835 165) Staub, Anm. 5 zu § 39

möglich" sei, ist mit den Ausführungen Seite 14f. eindeutig widerlegt.

cc) Für die Aktiengesellschaft kommt die Ausnahme des § 39 Abs. III überhaupt nicht in Betracht. Der Grund hierfür ist nicht etwa, daß die zweijährige Inventur bei dieser "nicht üblich" ist ¹⁶⁶⁾, er liegt auch nicht allein in entgegenstehenden steuerlichen Vorschriften, wie zumeist argumentiert wird, sondern in der Bestimmung des § 135 Abs. II AktG. Zur Abschlußprüfung gehört nach dieser Vorschrift die Prüfung, ob "...der Jahresabschluß...mit dem Bestandsverzeichnis ...übereinstimmt", und der Zusammenhang läßt keinen Zweifel, daß das Gesetz die Übereinstimmung mit dem für den betreffenden Jahresabschluß erstellten Inventar, und nicht etwa mit einem vorjährigen geprüft haben will ¹⁶⁷⁾.

dd) Für wirtschaftliche Unternehmungen der Gemeinden ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Eigenbetriebe) bestehen nach der Eigenbetriebsverordnung v. 21.11.1938 im Hinblick auf die Inventur besondere Vorschriften. Nach § 18 Abs. IV der VO ist der Bestandsvergleich und damit die Bestandsaufnahme in einem dreijährigen Turnus zugelassen. Diese Erleichterung wird aber durch das Steuerrecht praktisch ausser Kraft gesetzt.

b) Steuerrechtliche Vorschriften:

Nach § 161 Abs. I AO sind alle zur Inventur verpflichteten Personen verpflichtet, diese alljährlich vorzunehmen. Ausnahmen, ähnlich denen des HGB, sind nicht vorgesehen.

166) Trumpler, Bilanz..., a.a.O., S. 10

167) so: Gadow, AktG, a.a.O., S.555, Anm.2 zu § 129

Bühler ¹⁶⁸⁾ leitet dieselbe Verpflichtung aus § 5 EStG ab. Diese Ableitung ist, ohne die Vorschrift des § 161 AO, insofern nicht sehr stichhaltig, als aus § 5 EStG nur zu entnehmen ist, daß das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen sei. Die handelsrechtlichen Vorschriften erlauben aber beim Warenbestand die zweijährige Inventur! Nachdem die originäre steuerliche Vorschrift des § 161 Abs. I AO vorhanden ist, besteht zu einer solchen Ableitung keine Notwendigkeit.

Die Einkommensteuerrichtlinien ¹⁶⁹⁾ stellen die steuerliche Ausnahme von § 39 Abs. III HGB unter Bezugnahme auf § 161 AO ausdrücklich fest. Ein Rundschreiben der OFD Karlsruhe ¹⁷⁰⁾ setzt auch die erwähnten Ausnahmenvorschriften der Eigenbetriebsverordnung auf steuerlichem Gebiet außer Kraft, und ein Schreiben der OFD Hamburg ¹⁷¹⁾ legt dar, daß auch diejenigen Steuerpflichtigen, bei denen die Voraussetzungen des § 161 Abs. I AO nicht zutreffen, eine jährliche Inventur zu erstellen haben, soweit sie den Gewinn durch Bestandsvergleich nach §§ 4 Abs. I und 5 EStG ermitteln.

Die steuerliche Inventurpflicht ist somit ohne jede Ausnahme jährlich zu erfüllen. Diese Verschärfung der steuerlichen Inventurvorschrift gegenüber der handelsrechtlichen ist verhältnismäßig jungen Datums. § 161 ist erst 1931 in die Abgabenordnung aufgenommen worden. Bis dahin war § 39 Abs. III HGB in Verbindung mit § 160 AO auch im Steuerrecht gültig.

Nur vorübergehend erlaubte das Steuerrecht für einzelne Wirtschaftszweige eine Ausnahme von der jährlichen Inventurpflicht, z.B. für Apotheken. Diese Erleichterungen galten im wesentlichen für die Dauer des Krieges und sind mittlerweile sämtlich außer Kraft gesetzt.

168) Bühler, Bil.u.St., a.a.O., S.40

169) Einkommensteuerrichtlinien, 1950/51 Abschn.45a; 1953-54 Abschn. 25; 1955 Abschn. 30;

170) Rundschreiben v.24.9.1953 -S 2560- BB 1953 S. 909

171) Schreiben der OFD Hamburg an einen Fachverband vom 4.1.1952, BB 1952, S.80

3. Der Vorrang der steuerlichen Vorschriften gegenüber denen des Handelsrechts.

Die Frage des Vorrangs zwischen den Bestimmungen des § 39 Abs. III HGB und § 161 Abs. I AO wird von allen Kommentatoren zugunsten der steuerlichen Spezialvorschrift entschieden ¹⁷²⁾.

Ebenso entspricht es der herrschenden Meinung, daß die Vorschriften des Aktiengesetzes vor denen des Handelsgesetzbuches den Vorrang haben ¹⁷³⁾.

4. Ergebnis und betriebswirtschaftliche Würdigung

Die ursprünglich gegebene handelsrechtliche Möglichkeit, den Warenbestand nur alle zwei Jahre zu inventarisieren, ist teils durch steuerliche, teils aber auch durch handelsrechtliche Sondervorschriften praktisch ausser Kraft gesetzt. Die handelsrechtliche Rechtsprechung hat schon stets die Ansicht vertreten, daß von dieser Erleichterung dann kein Gebrauch gemacht werden darf, wenn ohne Inventur des Warenbestands der primären Forderung nach alljährlicher Bilanzierung nicht entsprochen werden könne.

Diese Entwicklung ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus zu begrüßen; die Betriebswirtschaftslehre hat schon von jeher die alljährliche Inventur gefordert ¹⁷⁴⁾. Wenn man sich die Bedeutung der Inventur im Rahmen des kaufmännischen Rechnungswerks vergegenwärtigt, ist dieses Bestreben verständlich.

172) Blümich-Falk, a.a.O. Anm. 5 zu § 5; Lademann, a.a.O., Anm. 30 zu §§ 4-7; auch: EStR 1941 Abschn. 29;

173) Baumbach, AktG, a.a.O. Anm. 1-2 zu § 129; Gadow, AktG, a.a.O., Anm. 2 zu § 129; herrschende Meinung.

174) Buhler, Bil.u.St., a.a.O., S. 40

II. Die Form des Inventars

a) Die äussere Form:

Reisch-Kreibig ¹⁷⁵⁾ stellen fest, daß das Inventar "auf Grund gesetzlicher Bestimmungen..." "...in ein fortlaufend numeriertes Buch eingetragen werden" muß. Dies trifft nicht zu: nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 41 Abs. II HGB) ist es dem Kaufmann ausdrücklich freigestellt, das Inventar in ein bestimmtes Buch einzutragen, oder es jedesmal gesondert aufzustellen. In letzterem Fall sind die Inventare lediglich zu sammeln und in zusammenhängender Reihenfolge geordnet aufzubewahren. Auch die Steuergesetze schließen diese Wahlmöglichkeit nicht aus.

Aus den Verhältnissen zu der Zeit der Entstehung dieser Vorschrift, als weder die Loseblattbuchführung noch die Sammlung von Handelsbriefen in Form von Maschinenabschriften bekannt war, muß diese Konzession des Gesetzgebers als großzügig anerkannt werden, wenn sie heute auch eine Selbstverständlichkeit ist.

Nach dem "code de commerce" von 1808 mußte das jährliche Inventar gemäß Artikel 11 in ein besonderes Buch eingetragen und zur "amtlichen Foliiierung, Parafierung und Visierung" einem Handelsrichter oder dem Bürgermeister vorgelegt werden. Noch nach dem ADHGB von 1861 mußte das Inventar wie alle Handelsbücher gebunden sein. Somit ist die Frage der äusseren Form des Inventars nur mehr eine Sache der betrieblichen Organisation. In der kaufmännischen Praxis kommen beide Systeme nebeneinander vor. In den Fällen, in denen ein und derselbe Gegenstand über mehrere Inventurstichtage hinweg als vorhanden anzunehmen ist, z.B. bei den Debitoren einer Bank, ist ein Inventar in gebundener Form auch heute noch empfehlenswert. Die

175) Reisch-Kreibig, a.a.O., S.50, § 59 und S.53, § 62;

Bezeichnung des Gegenstands wird in der Textspalte des Buches eingetragen, und die Mengen- und Wertfeststellungen zu den einzelnen Stichtagen können in den folgenden Spalten fortlaufend vermerkt werden.

Bei gegenständlich wechselnden Beständen, z.B. dem Warenbestand, wird das Inventar in der Praxis aber durchweg nur mehr in Form loser Blätter geführt.

b) Die sonstigen formellen Anforderungen:

Der RFH hat wiederholt festgestellt, daß das Inventar ¹⁷⁶⁾ sowohl zu den Aufzeichnungen i.S. des § 162 AO als auch zu den "sonstigen Aufzeichnungen" i.S. des § 43 Abs. 1 HGB, welche zu den Handelsbüchern im weiteren Sinne gehören, zu rechnen ist. Das Reichsgericht ¹⁷⁷⁾ betrachtet die in ein Buch eingetragenen Inventare als "Handelsbücher" im engeren Sinne des § 41 Abs. II HGB, die lose gesammelten Inventare als "sonst erforderliche Aufzeichnungen" im Sinne des § 43 Abs. I HGB.

Deshalb gelten für das Inventar die gleichen formellen Vorschriften wie für die Handelsbücher selbst. Die §§ 162 AO und 43 HGB können aber nur in sinngemäßer Abwandlung für das Inventar Geltung haben; einzelne Vorschriften dieser Gesetzesbestimmungen sind auf das Inventar überhaupt nicht anwendbar.

In der laufenden Buchführung werden Tatbestände erfaßt, die durch Belege repräsentiert sind. Das Haupterfordernis ordnungsmäßiger Buchführung ist die chronologisch richtige Verbuchung dieser Belege. Auf dieses Erfordernis sind die formellen Anforderungen der §§ 162 AO und 43 HGB zugeschnitten.

176) RFH-Urteil v. 19.12.1929, RStBl 1930, S.198 und RFH-Urteil v. 29.10.1930, RStBl 1931, S. 133

177) RGStr. 13, 354;

Im Gegensatz hierzu stellt das Inventar selbst einen Beleg dar. Es wird auf Grund unmittelbarer Tatsachenfeststellungen erstellt. Zudem beziehen sich die Feststellungen auf einen Zeitpunkt. Die chronologische Aufeinanderfolge laufender Eintragungen fehlt gänzlich.

Dem Buchstaben des Gesetzes nach ist das Inventar zwar der laufenden Buchführung hinsichtlich der formellen Anforderungen gleichgestellt. Die Bedeutung der formellen Ausgestaltung ist beim Inventar aber notwendig geringer. Es wird auf Grund eigener, später meist nicht mehr nachprüfbarer Tatsachenfeststellungen des Kaufmanns erstellt. Dieser Umstand schließt so umfangreiche Fälschungsmöglichkeiten ein, daß es bei Fälschungsabsichten nachträglicher Retuschen gar nicht bedürfte. Jedenfalls kann man Inventurdelikte - im Gegensatz zu Buchführungs-fälschungen - durch strenge Anforderungen an die formelle Ausgestaltung des Inventars nicht wirksam einschränken oder gar verhindern.

III. Die Pflicht zur Unterzeichnung des Inventars.

1. Die gesetzliche Vorschrift

§ 41 Abs. I HGB bestimmt, daß das Inventar "von dem Kaufmann zu unterzeichnen" ist. Als einzigen Spezialfall bestimmt das Gesetz für die Rechtsformen der Personalgesellschaft, daß sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter zu unterzeichnen haben. Mit dieser Spezialbestimmung hat das Gesetz einen wichtigen Hinweis für die Auslegung dieser Vorschrift geschaffen. Es wird nicht die interne Verantwortlichkeit für die Richtigkeit des Inventars, wie sie etwa allein den geschäftsführenden Gesellschafter trifft, für maßgeblich erachtet; das Kriterium für die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Inventars ist ausschließlich die Haftung gegenüber Dritten, also

die öffentlichrechtliche Verantwortlichkeit für das Inventar. Auf die entsprechenden Ausführungen ¹⁷⁸⁾ kann deshalb verwiesen werden.

Nach unstrittiger Ansicht ¹⁷⁹⁾ ist die Verpflichtung zur Unterzeichnung höchstpersönlich. Jede Vertretung, sogar diejenige durch einen Prokuristen ¹⁸⁰⁾, ist ausgeschlossen.

2. Die behauptete Rechtswirkung der Unterschrift

Mit der Unterzeichnung des Inventars ist nach § 416 ZPO der volle Beweis dafür begründet, daß die in dem Inventar enthaltenen Erklärungen von dem verantwortlichen Kaufmann abgegrenzt worden sind. Mit der Unterzeichnung wird Dritten gegenüber die Verantwortung für die Richtigkeit des Inventars übernommen ¹⁸¹⁾; "Unterzeichnung ist Anerkennung und selbständiger Verpflichtungsgrund zugleich" ¹⁸²⁾.

3. Kritik

a) rechtliche Gesichtspunkte:

Zur Begründung der öffentlichrechtlichen Verantwortlichkeit für die Richtigkeit des Inventars bedarf es nicht der Unterschrift; dies ist bereits festgestellt ¹⁸³⁾.

Auch die zivilrechtliche Haftung des Kaufmanns besteht bereits ohne weiteres:

+) Bei der Vornahme wissentlich falscher Inventarisie-

178) siehe Seite 67 f.;

179) Staub, a.a.O., Anm.2 zu § 41; Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm.2 zu § 41; Baumbach, HGB, a.a.O., Anm.1 zu § 41; u.v.a.

180) RG 112, 20; 181) sinngemäß: Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm.3 zu § 41

182) Baumbach, HGB, a.a.O., Anm. 1 zu § 41; im gleichen Sinne auch: Brönner, a.a.O., S. 5/6

183) siehe Seite 79 f.;

nung haftet der Kaufmann aus dem Rechtsgrund der unerlaubten Handlung für eine konkrete Schädigung Dritter gemäß § 823 ff BGB; er ist auch strafrechtlich unter den Voraussetzungen des § 263 StGB ohne Unterschrift verantwortlich.

- +) Für die Handlungen eines Erfüllungsgehilfen haftet der Kaufmann gemäß § 278 BGB wie für eigenes Verschulden allen Personen gegenüber, welche einen Anspruch auf ordnungsmäßige Inventur haben. Die Möglichkeit einer Schädigung wird sich ohnehin auf diesen Personenkreis beschränken.
- +) Zudem haftet der Kaufmann Dritten gegenüber gemäß § 831 BGB wegen Auswahlverschulden für die Handlungen seines Verrichtungsgehilfen auch ohne vertragliche oder gesetzliche Ansprüche der Geschädigten.

Der Feststellung von Adler ¹⁸⁴⁾: "Eine besondere Haftung wird (mit der Unterschrift) nicht begründet, sondern lediglich festgestellt, daß (die Inventur) einem Vorstandsbeschluß (bei der AG) entspricht" ist also voll und ganz beizupflichten.

Die höchststrichterliche Rechtsprechung hat diesem Gesichtspunkt auch bereits Rechnung getragen und entschieden, daß ein ordnungsmäßiges Inventar ohne Unterschrift keine Bestrafung nach der KO nach sich ziehen kann ¹⁸⁵⁾.

Die Unterschrift kann nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts aber im Einzelfall als Kriterium für die Beendigung der Inventurarbeiten angesehen werden: "Fehlt die Unterschrift, so wird man im Zweifel anzunehmen haben, daß das Inventar noch nicht endgültig aufgestellt worden ist" ¹⁸⁶⁾. Für diese Feststellung gibt es aber genügend andere, wirtschaftlich sinnvollere Merkmale. Das Reichsgericht ¹⁸⁷⁾ stellte es auch auf eine Tatfrage ab, ob eine Inventur von dem Kaufmann anerkannt worden sei, "...und nicht auf den formalen Akt der Unterschriftsleistung" ¹⁸⁸⁾.

184) Adler-Düring-Schmaltz, S. 126

185) RG 112, 20; RGStr. 7, 89; 8, 424; 186) RG 112, 20;

b) das Verfahren der Wirtschaftspraxis:

Adler stellt zutreffend fest ¹⁸⁹⁾, daß die Unterzeichnung des Inventars selbst bei der AG kaum noch zu beobachten ist; "es wird vielmehr regelmäßig als ausreichend angesehen, wenn das Inventar jeweils von den für die Aufnahme Verantwortlichen abgezeichnet ist. Die Mitverantwortung des Vorstands auch für das Inventar versteht sich von selbst und bedarf nicht erst einer Unterschrift."

Zu dieser Entwicklung des kaufmännischen Brauchs haben zweifellos auch rein praktische Erwägungen beigetragen. Bei größeren Unternehmungen umfaßt das Inventar oft tausende Blätter; eine Einzelabzeichnung durch sämtliche Vorstandsmitglieder ist also allein arbeitsmäßig keinesfalls zumutbar. Eine knappe Zusammenfassung der Inventurergebnisse, z.B. in Form des Sammelblatts, würde aber formell kein Inventar darstellen, so daß die Unterschriftsleistung in dieser Form den gesetzlichen Anforderungen nicht genügen könnte.

Trotz der sehr bestimmten Feststellung von Adler ¹⁹⁰⁾ ist in der kaufmännischen Praxis eine gewisse Unsicherheit in dieser Frage zu beobachten, welche letztlich dazu führt, daß besonders sorgfältige Kaufleute das Inventar noch immer unterzeichnen. Die weitere Entwicklung der kaufmännischen Praxis führt aber zweifellos von der gesetzlichen Anforderung weg. Die bisherige Entwicklung der Verhältnisse hat nämlich die ursprüngliche Motivierung dieser Gesetzesvorschrift überholt:

Die Bestimmung des § 41 Abs.I HGB greift auf die bei der Formulierung des HGB (1897) bereits bestandene ältere handelsrechtliche Rechtsprechung ¹⁹¹⁾ zurück. Seither hat sich die Bilanz von der früher oft rein summarischen Angabe des Aktiv- und Passivbestandes zu einer weit aus-

189) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Aufl.1957 S.126 ff.

190) ebenda

191) RGStr. 2, 30, von 1880 und RGStr. 3, 403, von 1881;

fürhlicheren Darstellung der einzelnen Vermögens- und Schuldposten entwickelt. Deshalb wird man die Unterzeichnung der Bilanz heute als Anerkennung der einzelnen Posten, und damit im wesentlichen der Richtigkeit des Inventars betrachten können.

IV. Der Stichtag der Inventur

=====

1. Die betriebswirtschaftliche Problematik des Inventurstichtags.

Das Wesen der Inventur ist die Tatsachenfeststellung für einen Zeitpunkt. Dieser Zeitpunkt wird mit dem Begriff "Stichtag" nur ungenau umschrieben. Tatsächlich muß die Aufnahme für einen gedachten Augenblick dieses Tages erfolgen. Die Veränderung von Beständen während dieses Tages oder eines noch so kurzen Zeitraums darf sich in der Inventur nicht niederschlagen.

Dem gegenüber ist die Inventur selbst ein Geschäft, das eine gewisse Zeit beansprucht. Aus diesem Widerspruch ergibt sich die Notwendigkeit der Eliminierung von Bestandsveränderungen während des Aufnahmezeitraums.

Es ist deshalb von wesentlichem betriebswirtschaftlichen Interesse, die Inventur in eine Zeit möglicher Geschäftsruhe und geringster Lagerbestände zu verlegen. Deshalb bedarf es einer Untersuchung der gesetzlichen Möglichkeiten für die Wahl des Inventurstichtags nach betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen.

2. Die gesetzlichen Vorschriften.

Die gesetzliche Zwecksetzung der Inventur ist untrennbar mit der Bilanz verbunden. Der Inventurstichtag muß deshalb notwendig mit dem Bilanzstichtag zusammenfallen.

Handels- und steuerrechtliche Vorschriften legen den Bilanzstichtag regelmäßig nur innerhalb gewisser Grenzen fest. Der Zeitraum zwischen zwei Bilanzen darf nicht länger als 12 Monate betragen ¹⁹²⁾, er muß aber nicht mit dem Kalenderjahr zusammenfallen ¹⁹³⁾. Diese handelsrechtlichen Vorschriften sind gemäß § 1 EStDV 1953 auch auf steuerlichem Gebiet maßgeblich. Hier sind sogenannte

192) RG 1, 129; 193) RG 2, 417; 4, 591;

"abweichende Wirtschaftsjahre" jedoch noch an die besonderen Voraussetzungen des § 2 Abs. V EStG 1950 gebunden.

Damit kann festgestellt werden:

Der Inventurstichtag ist nicht willkürlich bestimmbar; er ist an den Bilanzstichtag gebunden. Dieser kann aber innerhalb gewisser Grenzen frei gewählt werden.

Die Inventur stellt regelmäßig den weitaus größten Teil der Abschlußarbeiten dar. Die Wahl des Bilanzstichtages kann deshalb in der Praxis durchaus sinnvoll unter dem Gesichtspunkt einer Vereinfachung der Inventurarbeiten vorgenommen werden.

In manchen Geschäftszweigen ist der Umfang der Lager und damit der Umfang der Aufnahmearbeit jahreszeitlich sehr verschieden. Hier liegen noch beträchtliche Möglichkeiten für betriebswirtschaftliche Rationalisierungsbestrebungen im Rahmen des Rechnungswesens. Das landwirtschaftliche Geschäftsjahr (1.7.-30.6.) kann als Beispiel für eine zweckmäßige Wahl des Inventurstichtages gelten.

V. Die Frist zur Erstellung der Inventur

a) handelsrechtliche Vorschriften:

Die Bestimmung des § 39 Abs. I und II HGB, "...bei dem Beginn..." und "...für den Schluß..." ein Inventar erstellen zu müssen, ist im Gegensatz zu Art. 29 des ADHGB nicht so aufzufassen, daß das Inventar am Ende des Jahres fertiggestellt sein muß. Mit dieser Bestimmung ist lediglich der Stichtag des Inventars festgelegt. Für die Erstellung des Inventars ist ein gewisser Zeitabschnitt fixiert; es muß gemäß § 39 Abs. II Satz 2 HGB innerhalb der "einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit" fertiggestellt werden.

Das Reichsgericht steht auf dem Standpunkt, daß die Erstellung des Inventars selbst ein Geschäft ist, das mit einem Zeitaufwand verbunden ist ¹⁹⁴⁾, weshalb die Grenzen des zugebilligten Zeitabschnitts auch nicht zu eng gesteckt sein dürfen ¹⁹⁵⁾. Andererseits bezeichnet der Stichtag aber den "ungefähren Zeitpunkt (für die Erstellung der Inventur), der sich nicht ohne Not allzusehr verschieben darf" ¹⁹⁶⁾. Die genaue Zeitspanne, die für die Erstellung des Inventars zugebilligt wird, muß "nach den Verhältnissen des einzelnen Falles, wobei der Umfang des einzelnen Geschäfts zu berücksichtigen ist", entschieden werden ¹⁹⁷⁾. Ritter ¹⁹⁸⁾ spricht von einer "objektiv angemessenen" Frist, und Geßler-Helfermehl ¹⁹⁹⁾ wollen die Rechtzeitigkeit der Inventarerrichtung nach "den Verhältnissen des Unternehmens und den billigerweise zu stellenden Anforderungen" beurteilen. Es sei aber zu berücksichtigen, daß es sich bei der Aufstellung von Inventar und Bilanz um eine vordringliche Arbeit handelt ²⁰⁰⁾.

In § 240 Abs. I Nr. 4 KO wird zwar von den im HGB vorgeschriebenen Fristen gesprochen; die handelsrechtliche Rechtsprechung hat es aber bisher vermieden, eine eindeutige Frist für die Inventarerrichtung anzugeben. Lediglich in Spezialgesetzen für einzelne Unternehmungsformen wird eine Frist genannt:

Bei der AG ist gemäß § 125 Abs. I AktG für die Aufstellung des Jahresabschlusses eine Frist von drei Monaten

194) RG 27, 227; 195) RG 27, 227;

196) RGStr. 28, 430;

197) RG III v. 9.12.1912, 781/12, zitiert nach Stenglein;

198) Ritter, HGB, a.a.O., Anm. 6 zu § 39

199) Geßler-Helfermehl, HGB, a.a.O., Anm. 7 zu § 39

200) Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm. 7 zu § 39

vorgesehen, welche satzungsgemäß auf höchstens fünf Monate ausgedehnt werden kann;

bei der GmbH ist gemäß § 41 Abs. II GmbHG ebenfalls eine dreimonatige Frist bestimmt, welche aber vertraglich auf sechs Monate ausgedehnt werden kann;

bei der Genossenschaft ist gemäß § 33 GenG von vornherein eine Sechsmonatsfrist gegeben.

Bei der Einzelunternehmung ist die Frist zur Inventarerstellung stets im Einzelfall zu entscheiden ²⁰¹⁾, jedoch wird nach anderer Meinung ²⁰²⁾ die entsprechende Regelung des Aktienrechts als ein Ausfluß des bestehenden Handelsbrauchs zu betrachten sein, und für alle Unternehmungsformen Bedeutung haben.

Die grundsätzliche Gültigkeit dieser Analogie soll hier nicht bestritten werden. Im Hinblick auf die hier zu entscheidende Frage ist es aber nicht unbedenklich, die Frist für die Beendigung der Inventurarbeiten bei allen Unternehmungsformen an den einschlägigen Bestimmungen des Aktienrechts zu messen, deren Fristen infolge der starken Publizitätspflicht mit Recht sehr knapp sind ²⁰³⁾. Zudem lassen die aktienrechtlichen Vorschriften eine Ausdehnung der Frist auf 5 Monate zu, und nicht selten genehmigt das Registergericht auf Antrag eine weitere Fristverlängerung. Bei starrer Anwendung des § 125 Abs. I auf alle Unternehmungsformen wären diese also u.U. sogar benachteiligt. Hierfür bestünde aber keine objektive Berechtigung. Der Bundesgerichtshof ²⁰⁴⁾ hat denn auch die aktienrechtlichen Fristen für die Einzelunternehmung nicht bejaht; allerdings ist diesem Urteil auch keine generelle Ablehnung zu entnehmen.

201) RG-Urteil v. 3.7.1931, 1 D 635/31; RGStr. 34, 37;

202) Rogowsky, J.: Artikel "Buchführungs- und Bilanzrecht" in Bott, Lexikon., a.a.O., Spalte 683

203) Baumbach-Hueck, AktG; a.a.O., Übersicht vor § 125

204) BGH-Urteil v. 9.12.1954 - 3 StR 198/54

b) steuerrechtliche Vorschriften:

Steuerliche Vorschriften über die Frist für die Erstellung des Inventars sind nicht vorhanden.

Das Ergebnis der Inventur ist aber als ein Bestandteil der Steuererklärung des Pflichtigen zu betrachten. Als äußersten Termin für die Beendigung der Inventurarbeiten wäre deshalb der Termin für die Abgabe der Steuererklärungen anzusehen, wobei zu berücksichtigen wäre, daß die Verarbeitung der Inventurergebnisse in Bilanz und Steuererklärung noch einige Zeit beansprucht.

Die Bezugnahme des § 5 EStG 1955 auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung machen jedoch die handelsrechtliche Verpflichtung zur Inventarerrichtung "innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit" auch zu einer steuerlichen.

c) betriebswirtschaftliche Würdigung:

Die wenig konkrete Stellung der Rechtsprechung zur Frage der Rechtzeitigkeit der Inventarerrichtung entspricht der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse in der Wirtschaftspraxis. Die Anforderungen sind sowohl von der Zwecksetzung der Inventur als auch von der Interessenlage des Einzelfalls abhängig.

Die Bedeutung der Interessenlage für die Entscheidung über die Vordringlichkeit der Inventurarbeiten ergibt sich schon daraus, daß der Gesetzgeber in den Fällen, in denen die Interessenlage genauer fixierbar ist, nämlich bei den Kapitalgesellschaften, feste Termine angeben kann, während er sich bei der allgemein nicht bestimmbareren Interessenlage bei Einzelunternehmen und Personalgemeinschaften mit allgemeinen Wendungen begnügen muß.

Unter dem Gesichtspunkt der Interessenlage taucht auch ein weiteres Problem auf:

Die Intensität der Interessennahme am Ergebnis der Inventur wird sowohl vom Standpunkt der Unternehmung selbst als auch von dem Aussenstehender entscheidend von der finanziellen Situation der Unternehmung abhängig sein. Bei einer Unternehmung mit geordneten finanziellen Verhältnissen ist es grundsätzlich ohne Belang, ob Inventur und Bilanz einige Monate früher oder später fertiggestellt werden. Befindet sich das Unternehmen aber in finanziellen Schwierigkeiten, wird es dem wohlverstandenen Eigeninteresse der Unternehmungsleitung, besonders aber auch den Belangen der Gläubiger und Teilhaber entsprechen, einen raschmöglichen Überblick über die wahren Verhältnisse durch Fertigstellung der Inventur zu erhalten.

Diese Argumentation ist ganz allgemein gültig. Man könnte hiernach sogar die Bedeutung der Inventur schlechthin und die Strenge der einzelnen Anforderungen an Inventur und Inventar unter dem Gesichtspunkt der finanziellen Situation der Unternehmung einer gesonderten Untersuchung unterwerfen. Im Rahmen dieser Arbeit begnüge ich mich jedoch mit diesem Hinweis.

VI. Die Aufbewahrung der Inventurunterlagen

1. Das Problem

Das Inventar ist nach den Vorschriften der §§ 44 HGB und 162 Ziff.8 AO als Bestandteil der Handelsbücher bzw. der "sonstigen Aufzeichnungen" ²⁰⁵⁾ aufzubewahren.

Die steuerlichen und handelsrechtlichen Anforderungen fallen hier weitgehend mit der kaufmännischen Übung zusammen; die Aufbewahrung der Inventare war seit jeher kaufmännischer Brauch. Viele Inventare aus der Zeit der Firma Fugger und anderer Unternehmungen des 16. Jahrhunderts sind uns bis heute erhalten geblieben.

205) siehe Seite 31 Anm. 61;

Über die Frage der Aufbewahrung als solcher herrscht deshalb wenig Streit. Dagegen ist bis heute die Frage noch nicht abschließend geklärt, was zu den aufbewahrungspflichtigen Inventurunterlagen zu rechnen ist.

Dieses Problem taucht dann auf, wenn die Bestandsaufnahme zunächst auf Notizzetteln, Schmierbögen oder Originalaufnahmeblätter erfolgt, was bei der Stichtaginventur wohl die Regel sein dürfte. Diese Inventururschriften werden regelmäßig in die Inventurreinschrift übertragen. Die Frage, ob diese Urschriften nach der Übertragung in gleicher Weise wie die Reinschrift aufzubewahren sind, ist bis heute noch nicht entschieden.

2. Die gesetzlichen Vorschriften.

Das Gesetz sagt darüber nichts aus: das Handelsrecht fordert in § 44 HGB die Aufbewahrung der "Inventare", und das Steuerrecht spricht in § 162 Ziff. 8 AO von der Aufbewahrung der "Bücher, Aufzeichnungen und, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen".

Aus dem handelsrechtlichen Gesetzestext kann somit keinesfalls die Absicht des Gesetzgebers entnommen werden, über die Reinschrift der Inventare hinaus auch die Inventururschriften für aufbewahrungspflichtig zu erklären. Die entsprechende Formulierung des Steuerrechts ließe hingegen eine weitergehende Auslegung ohne weiteres zu.

3. Die Rechtsprechung

Es überrascht deshalb, daß die Rechtsprechung eine dieser Feststellung entgegengesetzte Tendenz zeigt.

a) Die ständige steuerliche Rechtsprechung ²⁰⁶⁾

hat sich einmütig zu der Ansicht bekannt, daß die Aufbewahrung der Inventururschriften vom Kaufmann nicht unter

206) RFH-Urteil v. 4.11.1926, Stuw 1926, Nr. 579

RFH-Urteil v. 21.4.1927, Stuw 1927, Nr. 148

RFH-Urteil v. 19.12.1929, Stuw 1930, Nr. 439

RFH-Urteil v. 5.7.1933, RS+Bl. 1933 S. 763. u. 764

allen Umständen verlangt werden könne.

Die ersten Urteile des Reichsfinanzhofs zu dieser Frage aus den Jahren 1926 - 1929 beziehen sich in ihrer Entscheidung auf die kaufmännische Übung, indem sie argumentieren, daß die Urschrift, sobald sie in "die für den ganzen Zweck der Inventur wesentliche Form", also in die Reinschrift übertragen worden seien, "für den Kaufmann keinen Wert mehr haben; auch aus steuerlichen Gründen kommt für sie eine Aufbewahrungspflicht nicht in Betracht".²⁰⁷⁾

Der RFH verzichtet auch ausdrücklich darauf, im Interesse einer höheren Beweiskraft des Inventars eine Aufbewahrung der Urschriften zu fordern: "Ist...im Inventarverzeichnis... ein unrichtige Aufnahme absichtlich geplant, dann ist es leicht, das Urmaterial entsprechend anzugleichen".²⁰⁸⁾

Spätere Entscheidungen²⁰⁹⁾ nehmen in ihrer Begründung jedoch auf die organisatorische Seite der Bestandsaufnahme Bezug. Es wird ausgeführt, daß die Bedeutung der Schmierzettel in Klein- und Mittelbetrieben nicht überschätzt werden darf (wohl weil der Inhaber zumeist persönlich bei der Bestandsaufnahme mitwirkt oder sie allein durchführt, und Fälschungsabsichten leicht verwirklichen könnte), daß aber in Großbetrieben die Aufbewahrung der Urschriften größere Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit des Inventars gäbe. Ihre Vernichtung kann aber keinesfalls als ein Indiz für die behauptete Unrichtigkeit des Inventars gewertet werden, besonders wenn Angestellte bei der Erstellung des Bestandsverzeichnisses mitgewirkt haben.

Noch deutlicher drückt eine Entscheidung des RFH aus dem Jahre 1937²¹⁰⁾ den im vorhergehenden Urteil nur anklingenden Gedanken aus, indem es eine Aufbewahrung der Originalunterlagen nach Übertragung in die Reinschrift für überflüssig erklärt, wenn die Übertragung ausschließlich von Angestellten vorgenommen wird. Würden Angehörige des Kaufmanns oder dieser selbst an der Übertragung mitwirken,

²⁰⁷⁾ aus: RFH-Urteil 5.7.1933, RStBl. 1933, S. 763

²⁰⁸⁾ aus: RFH-Urteil 19.12.1929, StWW 1930, Nr.439

²⁰⁹⁾ namentlich: RFH-Urteil 34, 17/20

²¹⁰⁾ RFH-Urteil v. 24.11.1937, RStBl. 1938, S.355;

könnte "von einer ausreichenden Sicherheit des Zwecks der Aufbewahrung nicht mehr gesprochen werden", und die Ur-schriften seien wie die Reinschrift aufzubewahren. Dieser Grundsatz wird in der weiteren Rechtsprechung ²¹¹⁾ aber nicht mehr aufrecht erhalten, und nach der Meinung der Länderfinanzminister bietet auch die Übertragung der Ur-aufzeichnungen durch Angestellte nicht immer die volle Ge-währ für deren Vollständigkeit und Richtigkeit, denn auch hier seien Unregelmäßigkeiten vorgekommen ²¹²⁾.

Abschließend kann man den Tenor aller Urteile, die sich mit der Frage der Aufbewahrung von Inventururschriften befassen, mit dem Rechtsgrundsatz des RFH-Urteils aus dem Jahre 1933 ²¹³⁾ wie folgt zusammenfassen: "Sind Inventur-verzeichnisse, nicht aber die Originalunterlagen (Aufnah-mezettel bzw. -listen) vorhanden, so ist die Buchführung nur dann als Mangelhaft zu bezeichnen, wenn sich aus dem Inventurverzeichnis Mängel hinsichtlich der angesetzten Werte oder Mengen ergeben."

Hierzu bedürfte es aber dann wohl nicht des Fehlens von Inventururschriften. In diesem Falle wäre die Inventur und damit die Buchführung ²¹⁴⁾ auch mit solchen nicht ordnungsmäßig. Bei richtiger Würdigung der steuerlichen Rechtsprechung kommt man also zu dem Ergebnis, daß das Fehlen von Inventururschriften grundsätzlich niemals schädlich ist. Diese Feststellung wird im Schrifttum teil-weise richtig erkannt ²¹⁵⁾; überwiegend muß man aber fest-stellen, daß sich die Autoren von eigenen organisatori-schen Vorstellungen, teils auch von handelsrechtlichen Gesichtspunkten und revisionstechnischen Zweckmäßigkeits-erwägungen dazu verleiten lassen, der steuerlichen Recht-sprechung Anforderungen zu unterstellen, welche diese

211) namentlich: RFH-Urteil in RStBl. 1936, S.336; 1938 S. 595; 1937 S. 332

212) Rundschreiben FM v.Nordrhein-Westfalen v.18.10.1951

213) RFH-Urteil v. 5.7.1933, VI A 1756/32

214) ich verweise auf Seite 191 f.;

215) so: Priese, a.a.O., S.78 und 87; Becker, Komm., a.a.O., Bem. 23 Ziff. c zu § 13 EStG (1925); Brönnert, a.a.O..

niemals gestellt hat. So behauptet Jähnke ²¹⁶⁾, daß Abschriften der Inventur in einem besonderen Inventarbuch ohne die Originalaufzeichnungen unzureichend sind. Die gleiche Ansicht vertritt Jäckle ²¹⁷⁾; hiernach sollen alle auf die Inventur bezug habenden Unterlagen eine Einheit bilden, die als notwendiger Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung zu betrachten sei. Tomscha ²¹⁸⁾ kann sich nur schwer zu dem Zugeständnis entschließen, daß "der frühere RFH" die Vernichtung der Originalaufnahmezettel gebilligt hat, und führt aus: "Es ist jedoch üblich, daß auch in diesem Fall die Originalaufnahmezettel aufbewahrt werden". Auch ist nicht richtig, wenn Gnam ²¹⁹⁾ mit Bezug auf das Urteil des RFH v. 19.12.1929 die Feststellung trifft: "Urschriften müssen grundsätzlich immer vorhanden sein"; das Urteil besagt das Gegenteil.

b) Die handelsrechtliche Rechtsprechung

Im Gegensatz zu der keinesfalls überspitzten Anforderung der steuerlichen Rechtsprechung stellt das Reichsgericht an die Aufbewahrung der Inventurunterlagen größere Ansprüche, als dies der allgemein gehaltene Gesetzestext (§ 44 HGB) erwarten ließe. Der in ständiger Rechtsprechung beibehaltene Rechtsgrundsatz besagt, daß bei der Übertragung von einer Buchunterlage in eine neu anzulegende die alte aufbewahrt werden müsse.

In der Begründung zu dieser Entscheidung ²²⁰⁾, an die sich spätere Urteile im wesentlichen anlehnen, wird (sinngemäß) ausgeführt: Wenn a. telle der ursprünglichen

216) Jähnke, Betriebsprüfung, a.a.O., S. 132

217) Jäckle, Inventur, a.a.O., S. 12

218) Tomscha, a.a.O., S. 77

219) Gnam, Lehrbuch..., a.a.O., S. 158

220) RG, II.Strafsenat, Urteil v. 6.12.1887, RGStr. 16, 426;

Unterlagen neue angelegt würden, so könnten diese die gebotene Übersicht nur dann gewähren, wenn sie mit den alten genau übereinstimmten. Ob diese Tatsache aber vorliege, müsse aus den alten Aufzeichnungen selbst entnommen werden können. Eine Beurkundung durch Zeugen ²²¹⁾ reiche nicht aus, weil dann die Vermögensübersicht aus den Zeugenaussagen, und nicht, wie das Gesetz es wolle, aus bücherlichen Unterlagen gewonnen sei.

Vom handelsrechtlichen Standpunkt ist deshalb Adler ²²²⁾ beizupflichten, wenn er die Aufbewahrung der Originalunterlagen fordert. Adler geht so weit, zu behaupten, "es gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, nicht nur die Buchungsbelege, sondern auch die Originalbelege, insbes. auch die Originalaufnahmen der Inventur aufzubewahren, da sonst die Ordnungsmäßigkeit der Abschriften und Reinschriften nicht nachgewiesen werden kann." ²²³⁾ Insoweit deckt ²²⁴⁾ sich die unter revisions-technischen Gesichtspunkten richtige Feststellung von Adler in überraschender Weise mit der Stellung des Reichsgerichts aus dem Jahre 1887. Als Begründung für diese Ansicht führt Adler aus, daß § 162 Abs. VI Satz 2 der AO die Aufbewahrung der "vorläufigen Aufzeichnungen" nach deren Übertragung in die endgültige Form verlange.

An dieser Begründung ist entscheidendes auszusetzen. Adler leitet damit die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aus steuerlichen Vorschriften ab, während diese doch umgekehrt ihren Inhalt im einzelnen aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung empfangen. Auch wird die Interessenlage nicht auseinandergehalten: handelsrechtliche Anforderungen werden von der betriebswirtschaftlichen und revisionstechnischen Interessenlage her beurteilt, was grundsätzlich zu Fehlurteilen führt, selbst wenn die In-

221) ich verweise auf die Überlegungen des RFH in bezug auf die personelle Erledigung der Übertragung, S.83;

222) Adler-Düring-Schmaltz, Aufl.1949, a.a.O., S. 152

223) Adler-Düring-Schmaltz, Aufl.1947, a.a.O., Anm.97 zu §129

teressenlage, wie in diesem Falle, bei richtiger Betrachtung identisch ist. Zudem werden betriebswirtschaftlich wünschenswerte Ergebnisse als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausgegeben, und damit der natürlichen Entwicklung vorgegriffen.

4. Die betriebswirtschaftliche Würdigung vom Standpunkt der Zwecksetzung der Inventur und der Interessenlage.

Das Problem, ob die Originalaufnahmeunterlagen der Inventur in gleicher Weise wie die Inventurreinschrift aufzubewahren sind, mündet unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten in die Frage ein, ob die Inventur die verschiedenen, ihr gestellten Aufgaben erfüllen kann, wenn nur die Inventurreinschriften aufbewahrt werden, oder ob durch diese Handhabung die ganze Breite ihrer Zwecksetzung beschnitten wird.

- a) Die Inventur als Grundlage der Bilanz bedarf der Originalunterlagen vom Augenblick der Fertigstellung der Bilanz an nicht mehr; diese Zwecksetzung der Inventur, für sich allein betrachtet, könnte die Inventurreinschrift nach beendeter Erstellung der Bilanz ohne weiteres entbehren.
- b) Die Funktion der Inventur, die Bilanz zu erläutern, verlangt jedoch bereits die Aufbewahrung des Inventars im gleichen Umfang, wie dies für die Bilanz vorgeschrieben ist. Inventar und Bilanz sind durch den Erläuterungszweck des Inventars für immer aneinander gekoppelt.

Unter diesem Blickwinkel kann aber nur die Aufbewahrung der Reinschriften gefordert werden.

-
- 224) Diese Übereinstimmung dürfte zufällig sein; das von mir angegebene RG-Urteil ist, soweit ersichtlich, in der Literatur nicht berücksichtigt, und schließlich hätte es der Begründung der handelsrechtlichen Verpflichtung durch eine steuerliche Vorschrift nicht bedurft, wenn Adler von dieser alten reichsgerichtlichen Rechtsprechung Kenntnis gehabt hätte.

Die Originalaufnahmen sind für die Erläuterung der Bilanz keineswegs zweckdienlich, da sie in ihrer formellen Ausgestaltung regelmäßig weit primitiver sind.

- c) Als Nebenfunktion des Erläuterungszwecks der Inventur ergibt sich die Aufgabe des Inventars, die Nachprüfung der Bilanz und der gesamten Rechnungslegung der Unternehmung zu ermöglichen.
Erst aus dieser Funktion des Inventars heraus empfangen die Originalaufnahmeunterlagen eine selbständige Bedeutung:

Die Inventuraufnahme stellt eine Tatsachenfeststellung in einem bestimmten Augenblick dar. Nach dem Inventurstichtag ist eine Wiederholung dieser Feststellungen regelmäßig nicht mehr möglich. Vom revisions-technischen Standpunkt aus ist deshalb auf eine möglichst exakte Festlegung aller Tatbestände, die für eine spätere Nachprüfung wesentlich sind, zu achten. Solche Tatbestände sind auch z.B. die Namen der aufnehmenden Personen oder der Lagerort der einzelnen Bestände am Stichtag. Diese Angaben sind ausschließlich auf der Inventururschrift enthalten. Die Reinschrift kann diese Angaben schon deshalb nicht übernehmen, weil in ihr die sachlich zusammengehörigen Bestände zumeist zu einem Posten zusammengefaßt werden. Dort, wo diese Angaben für eine spätere Nachprüfung der Inventur und Bilanz von Interesse sein können, also im allgemeinen bei größeren Betrieben, bei denen mehrere Personen an den Aufnahmearbeiten beteiligt sind, ist die Aufbewahrung der Originalunterlagen deshalb zu fordern.

Die Inventurreinschrift gibt dem Prüfer lediglich die Möglichkeit, die formelle Übereinstimmung mit der Bilanz nachzuprüfen. Das Hauptgewicht, sowohl der handelsrechtlichen als auch der steuerrechtlichen Bilanzrevision, liegt aber auf dem Gebiet der materiellen Prüfung. Eine solche ist ohne Originalaufnahmeunterlagen nicht möglich.

Die Kontrolle der Übereinstimmung zwischen Originalaufnahmelisten und der Inventurreinschrift ist denn auch notwendiger Bestandteil der aktienrechtlichen Bilanzprüfung ²²⁵⁾. Auch in den USA sind die Bilanzprüfer angehalten, die "ursprünglichen Aufnahmeblätter (stock sheets)" einzusehen ²²⁶⁾.

Die Forderung nach Aufbewahrung der Originalaufnahmeunterlagen dient somit ausschließlich dem Zweck des Inventars, die Nachprüfung der Bilanz zu ermöglichen. Für alle anderen Zwecke der Inventur wäre deren Aufbewahrung entbehrlich. Damit ist gleichzeitig die Interessenlage geklärt: Ansprüche auf Aufbewahrung der Inventururschriften können nur von denjenigen Interessenten am kaufmännischen Rechnungswerk angemeldet werden, welchen ein Recht auf Nachprüfung zusteht. Diese Interessenten werden durch das Steuerrecht (der Staat als Steuergläubiger) und durch das Handelsrecht (Gläubiger im Konkursfall, Gesellschafter und viele andere) in gleicher Weise vertreten. Unter dem Gesichtspunkt des Revisionsinteresses ist somit vom Standpunkt des Handels- und Steuerrechts bei richtiger Auslegung des Inhalts der hierdurch vertretenen Interessen die Aufbewahrung der Originalaufnahmebögen zu fordern. Im Ergebnis stimme ich wohl mit den oben zitierten Ansichten ²²⁷⁾ überein; die Begründung der in der Literatur vertretenen Ansichten ist aber verfehlt, und mit einer falschen Begründung könnte man, wie w.u. ²²⁸⁾ noch bewiesen wird, zu falschen Schlußfolgerungen kommen.

225) so: Hintner, Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 89

226) Trumpler, AG nach Recht der USA, a.a.O., S. 260 ff über die Untersuchungsergebnisse der Securities and Exchange Commission bei der Einvernahme von Sachverständigen über die in den Financial Statements festgelegten Prüfungsgrundsätze.

227) siehe Seite 90 und Anmerkungen 216 bis 219, 223;

228) siehe Seite 155 und an vielen anderen Stellen;

5. Die Aufbewahrungsfristen

Die derzeit geltende Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren (§ 44 HGB) geht schon auf den "code de commerce" von 1808 zurück (Artikel 11), und dürfte sich somit in der Praxis wohl bewährt haben. Im einschlägigen Schrifttum wird kein Fall genannt, bei welchem diese Frist in Ansehung der Inventur für den Nachweis wichtiger Verhältnisse nicht ausgereicht hätte.

Die während des Krieges geltenden Ausnahmevorschriften²²⁹⁾ sind mittlerweile wieder ausser Kraft gesetzt²³⁰⁾.

229) "Verordnung über die Abkürzung handelsrechtlicher Aufbewahrungsfristen" v. 28.12.1942, RGBl.43/4; RStBl. 1943, S.17;

230) "Gesetz über die Aufhebung von Vorschriften..." vom 18.4.1951, BGBl 1951 I S.90 (Handelsrechtliches Bereinigungsgesetz).

C. Die materiellen Anforderungen an die Inventur

I. Der Inhalt des Inventars im allgemeinen.

1. Die grundsätzliche Forderung nach Vollständigkeit.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen für das Inventar ganz allgemein die Forderung nach

Vollständigkeit und Richtigkeit
auf. 231)

Vollständigkeit der Inventur ist dann gegeben, wenn alle in das Inventar aufzunehmenden Bestände erfaßt sind. Die Richtigkeit des Inventars ist gewährleistet, wenn (neben der erst w.u. zu untersuchenden Frage nach der Genauigkeit der Erfassung) andererseits auch keine Bestände zu Unrecht im Inventar aufgeführt sind. Es ist somit die Frage nach dem Inhalt eines ordnungsmäßigen Inventars zu beantworten.

§ 39 HGB verlangt die Erstellung eines Inventars für a l l e Vermögenswerte und Schulden des Kaufmanns. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers ist die Bilanz ein Abschluß des Inventars durch Gegenüberstellung der Aktiven und Passiven. Aus dieser gegenständlichen Verbindung von Inventar und Bilanz muß auf den Willen des Gesetzgebers geschlossen werden, die Aufnahme von Gegenständen in das Inventar von ihrer Bilanzierungsfähigkeit bzw. -pflichtigkeit abhängig zu machen. Die Pflicht zur Inventarisierung würde sich somit mit der Bilanzierungspflicht inhaltlich-gegenständlich decken.

2. Abgrenzung von Bilanzierungs- und Inventarisierungspflicht.

Aus der Zeit der Entstehung der handelsrechtlichen Inventurvorschriften, also historisch, ist dieser Standpunkt

231) Bühler, Bil.u.St., a.a.O., S.40

des Gesetzgebers verständlich; er befriedigt heute aber nicht mehr voll und ganz. Der tatsächliche Inhalt eines Bilanzpostens kann nur dann beurteilt werden, wenn auch die nicht mehr bewerteten und damit nicht in die Bilanz eingehenden, im Unternehmen aber noch genutzten Vermögenswerte bekannt gegeben werden; und andererseits sind bilanzfähige Werte denkbar, welche des Inventars zur Erläuterung und Nachprüfung nicht bedürfen.

In der gegenständlichen Übereinstimmung zwischen Inventar und Bilanz sind drei Bereiche festzustellen:

1. Der Bereich der gegenständlichen Übereinstimmung zwischen Inventar und Bilanz; dieser nimmt den weitest aus größten Raum ein. Die weiteren zwei Bereiche haben lediglich die Bedeutung von Grenzfällen.
2. Der Bereich der gegenständlichen Inventurpflicht, der über den Bereich der Bilanzierungspflicht hinausragt.
3. Der Bereich der gegenständlichen Bilanzierungspflicht, der über den Bereich des Inventars hinausragt.

Inventarisierungs- und Bilanzierungspflicht sind somit verschiedene Tatbestände; nachfolgende Untersuchung kann sich jedoch auf die Besprechung der unter 2. und 3. angeführten Grenzfälle beschränken.

3. Die Inventarisierungspflicht für nicht zu bilanzierende Gegenstände.

Das Handelsrecht läßt mit Rücksicht auf das nach allgemeiner Ansicht als Minderungsinteresse auftretende Gläubigerinteresse sogar eine Nichtaktivierung von angeschafften Wirtschaftsgütern in der Bilanz in weitem Maße zu ²³²⁾. Die Aktivierungspflicht des Steuerrechts ist dem gegenüber

232) RG 131, 192;

weiter gefaßt, läßt aber über den Umweg der Bewertung noch beträchtliche Möglichkeiten für die Nichtbilanzierung von Vermögenswerten ²³³⁾.

Dem gegenüber steht die Inventur sowohl handels- als auch steuerrechtlich im Zeichen einer weitaus strengeren Anforderung an die Vollständigkeit des gegenständlichen Ausweises. Folgende Anforderungen sind hervorzuheben:

- a) Voll abgeschriebene, höherwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in der Inventur zu erfassen. Über den Weg der Bewertung kann eine Bilanzierung aber unterbleiben, wenn die betreffenden Gegenstände neben voll bewerteten bestehen, und mit einem Merkposten erfolgen, wenn es sich ausschließlich um voll abgeschriebene Gegenstände handelt ²³⁴⁾.
- b) Voll abgeschriebene geringwertige Anlagegüter bedürfen nach allgemeiner Ansicht handelsrechtlich weder der Inventarisierung noch der Bilanzierung. Die Wertgrenze für diese geringwertigen Wirtschaftsgüter dürfte handelsrechtlich allerdings etwas flüssig sein, soweit nicht die jeweils geltenden steuerlichen Grenzen auf dem Weg über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und den Handelsbrauch auch handelsrechtliche Maßgeblichkeit erlangen. Kurzzeitig war die steuerliche Anforderung an die inventurmäßige Erfassung der geringwertigen Wirtschaftsgüter weit höher als die handelsrechtliche ²³⁵⁾; nachdem sie ein wirtschaftlich unerträgliches Maß erreichte, wurde diese Forderung aber wieder fallen gelassen, und deckt sich heute im wesentlichen ²³⁶⁾ wieder mit der handelsrechtlichen Anforderung. Schließlich wird die
- c) Nichtaufnahme vollkommen wertloser Gegenstände des Umlaufvermögens (Warenbestand) in der Inventur vom Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags aus dem Jahre 1933 ²³⁷⁾ als ein übliches Verfahren der

233) ich verweise nur auf das weite Gebiet der steuerlichen Sonderabschreibungen.

234) Diesen Umstand übersieht Trumpler, a.a.O., S. 85

235 - 237) s.nächste Seite!

Wirtschaftspraxis bezeichnet. Hierzu haben bislang die Gerichte nicht Stellung genommen; betriebswirtschaftlich befriedigt dieses Verfahren jedoch nicht: das Inventar wird dadurch mengenmäßig in einem nicht mehr unbedenklichen Maß unvollständig, die Waren könnten durch einen noch nicht ersichtlichen Umstand wieder einer Bewertung fähig werden, und zudem ist der Zweck der Inventur, einen umfassenden Gesamtüberblick über die vorhandenen Bestände zu geben, mit dieser Handhabung gefährdet. Gerade auf solche Wertverluste soll die Inventur mit aller Eindringlichkeit hinweisen, wenn sie ihren innerbetrieblichen Zweck ²³⁸⁾ erreichen will. Ausserdem ist zu berücksichtigen, daß das aufnehmende Personal oft nicht die Befähigung besitzt, über die Aufnahme von Gegenständen unter diesem Gesichtspunkt eine einwandfreie Entscheidung zu treffen.

Die wirtschaftliche Bedeutung dieser inventurmäßig erfaßten, aber nicht bilanzierten Vermögenswerte ist oft sehr beträchtlich. Alle Interessenten, welchen eine Einsichtnahme in die Bilanz, aber nicht in die Inventur zusteht, erhalten von diesen Werten keine Kenntnis.

4. Bilanzierungspflicht für nicht zu inventarisierende Werte

- a) Die Bilanzposten: Eigenkapital, Reingewinn und Rücklagen sind ihrem Wesen nach von der Inventarisierung ausgeschlossen.
- b) Nach den EStER 1952 ist das Weglassen von Gegenständen, "die zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt werden", im Inventar gestattet. Diese Erleichterung ist im

235) Ich verweise auf Seite 159;

236) Ich verweise auf Seite 160;

237) veröffentlicht im BStBl. 1933, S. 1062

238) Siehe Seite 24/25;

Hinblick auf den "konstruktiven" Zweck der Inventur, als Grundlage der Bilanz zu dienen, sinnvoll, denn bei der Bewertung zum Festwert ²³⁹⁾ ist weder eine Mengenerfassung noch eine Wertermittlung erforderlich. Der Erläuterungsfunktion der Bilanz entspricht diese Erleichterung aber nicht; sie ist deshalb, betriebswirtschaftlich betrachtet, nicht unbedenklich, und die handelsrechtliche Zulässigkeit dürfte fraglich sein.

- c) Bei bilanzfähigen immateriellen Vermögenswerten liegt ein generell schwer zu entscheidender Grenzfall vor.

Die Aufnahme der Forderungen und Verbindlichkeiten in das Inventar ist vom Gesetz (§ 39 Abs. I HGB) ausdrücklich vorgeschrieben. Für den "konstruktiven" Zweck des Inventars ist der Wert dieser Vorschrift nur gering: Tatsachenfeststellungen sind bei diesen nichtkörperlichen Vermögenswerten von vornherein ausgeschlossen; sie sind nur auf Grund der Buchführung zu ermitteln. Für die Zwecke der Einzelbewertung, insbes. aber für die Erläuterung der Bilanz sind Einzelangaben in der Inventur auch für diese Bilanzposten wertvoll.

Aus dieser Überlegung läßt sich ein Schluß auf die zweckmäßige Behandlung der übrigen immateriellen Vermögenswerte im Inventar ableiten: die Forderung nach Aufnahme der immateriellen Vermögenswerte in das Inventar ist nur dann sinnvoll, wenn

- aa) eine Tatsachenfeststellung möglich ist,
- bb) oder wenn eine Einzelbewertung möglich und erforderlich ist,
- cc) oder wenn für die Erläuterung eines Bilanzpostens die Aufgliederung im Inventar nötig ist.

Trifft keine dieser drei Voraussetzungen zu, ist eine Inventarisierung immaterieller Vermögenswerte betriebswirtschaftlich wertlos. Sie entspricht in diesen Fäl-

²³⁹⁾ Ausführlich besprochen auf Seite 182;

len wohl auch nicht dem Brauch ordentlicher Kaufleute. Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags aus dem Jahre 1933 erwähnt die Inventarisierung immaterieller Vermögenswerte überhaupt nicht, und aus eigener Beobachtung in der Praxis kann ich feststellen, daß selbst in dieser Beziehung sehr sorgfältige Kaufleute einem solchen Ansinnen verständnislos gegenüberstehen. Eine steuerliche Spezialvorschrift besteht nicht, so daß auch auf dem Gebiet des Steuerrechts die kaufmännische Praxis über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Inhalt der Anforderung bestimmend ist.

II. Das Privatvermögen in der Inventur.

1. Das Problem und die Lösungsversuche.

§ 39 Abs. I HGB bestimmt, daß der Kaufmann sein Vermögen in das Inventar aufzunehmen hat. Der Streit, ob hiermit das gesamte Vermögen des Kaufmanns unter Einschluß seines Privatvermögens, oder aber nur das Geschäftsvermögen gemeint sei, ist so alt, wie diese Vorschrift selbst. Die Frage ist bis heute noch nicht eindeutig geklärt; im Rahmen dieser Untersuchung kann eine solche Klärung auch nicht vorgenommen werden. Unter dem Gesichtspunkt der Bilanzierung des Privatvermögens ergeben sich aber einerseits sehr wichtige Folgerungen für die Inventur, und andererseits können vom Standpunkt der Inventarisierung aus wertvolle Folgerungen für die Entscheidung der strittigen Frage nach der Bilanzierung des Privatvermögens abgeleitet werden. Eine Verbindung beider Probleme kann sich also auf die Klärung beider Fragenkomplexe befruchtend auswirken, und es ist deshalb bedauerlich, daß diese in der Literatur bislang noch nicht in Verbindung gebracht wurden.

Das Problem der Bilanzierung und Inventarisierung des Privatvermögens ist nur für den Einzelkaufmann von Bedeutung. Bei den Kapitalgesellschaften besteht handels- und steuerrechtlich kein Unterschied zwischen Betriebs- und Privatvermögen, denn das gesamte Vermögen eines in Form der juristischen person betriebenen Unternehmens ist Betriebsvermögen und deshalb zu inventarisieren ²⁴⁰⁾. Bei der Personalgesellschaft ist das Privatvermögen der Gesellschafter von dem Gesamthandsvermögen, das den Zwecken der Gesellschaft dient, von vornherein klar getrennt, so daß Abgrenzungsschwierigkeiten regelmäßig nicht auftauchen. Allerdings ist bei diesen Unternehmungsformen der Ausweis der Gesamthaftverhältnisse in Bilanz und Inventar schon verschiedentlich gefordert worden ²⁴¹⁾.

Für die Berücksichtigung des Privatvermögens in der Inventur und Bilanz sind seitens der handelsrechtlichen Rechtsprechung und in der betriebswirtschaftlichen Literatur folgende grundsätzlichen Möglichkeiten genannt und gefordert worden:

1. Inventarisierung und Bilanzierung des Privatvermögens

- a) in der einheitlichen Gesamtbilanz und -inventur gleichrangig neben dem Geschäftsvermögen ²⁴²⁾;
- b) in der Gesamtbilanz und -inventur getrennt vom Geschäftsvermögen "in wirtschaftlichen Gesamtbegriffen" ²⁴³⁾;

240) RFH-Urteile: v.12.11.1924, RStBl.S.207; 20.3.1928 RStBl.1928 S.392; 5.2.1929, RStBl.S.228; 22.4.1927 RStBl. 1927 S. 188;

241) Ich verweise auf Seite 105 Anm. 242, Wilhelm;

242) In diesem Sinne: RGStr. 5, 407, vom 10.1.1908; Schöwandt, a.a.O., S.25; Wilhelm, a.a.O., S. 12

243) In diesem Sinne: RGStr. 41, 41; RG in LZ 1914, S.698 Passow, Bilanzen, a.a.O., 1.Auflage 1910 (!) S. 25; Gerstner, a.a.O., S.274; Staub-Bondi, a.a.O., Anm. 5 zu § 38 mit der Forderung nach dem Ausweis des Privatvermögens als "einheitlichen Vermögensbestand" in Inventur und Bilanz;

- c) in der Gesamtbilanz und -inventur unter dem Strich 244);
 - d) getrennte Bilanzen für das Geschäfts- und Privatvermögen mit getrenntem oder einheitlichem Inventar 245);
- 2. Inventarisierung des Geschäfts- und Privatvermögens, aber lediglich Bilanzierung des Geschäftsvermögens 246);
 - 3. Aufnahme des Privatvermögens weder in die Bilanz noch in das Inventar 247).

2. Die betriebswirtschaftliche Würdigung der Lösungsversuche vom Standpunkt der Inventur.

Fall 1 a):

Die gleichrangige Behandlung des Privatvermögens neben dem Geschäftsvermögen würde für die Inventarisierung des Privatvermögens die gleiche Genauigkeit und Vollständigkeit erfordern, wie sie für die kaufmännische Inventur schlechthin nötig ist.

Die Bestandsaufnahme würde sich also auf die Privatwoh-

- 244) Passow, Bilanzen, a.a.O., 1.Auflage 1910, S.23 als Alternative zu der unter Anmerkung 243) dargestellten Ansicht; ferner: Stern, Buchhaltungslexikon, a.a.O., Bd. 2 S. 242; Niederauer, a.a.O., S. 41;
- 245) In diesem Sinne: Wilhelm, a.a.O., S.12, als Alternative zu der unter Anm. 242) vertretenen Ansicht; Reisch-Kreibitz, a.a.O., Bd. 1 S. 54;
- 246) Passow, Bilanzen, a.a.O., Auflage 1918 (!), S.29/30 entgegen der in der 1.Auflage 1910 (Anm.243) und 244)) ausgedrückten Ansicht;
- 247) Herrschende Ansicht; z.B.: Brönner, a.a.O., S. 2; Schmalenbach, Dyn.Bil., a.a.O., S.15 ff; Bühler, Bil.u.St., a.a.O., S. 152; Baumbach-Duden, HGB, a.a.O., S.149; Schlegelberger, HGB, a.a.O., S.209; Gnam, Lehrbuch, a.a.O., S.138 (mit Einschränkung); Düringer-Hachenburg, HGB, a.a.O., S. 406; u.v.a.

nung des Kaufmanns erstrecken müssen. Das Reichsgericht räumt zwar ein, daß sich der Ausweis des Privatvermögens "nach billigem Ermessen" richten müsse. Wenn man aber bei gleichrangiger Behandlung beider Vermögensbereiche an den einen Bereich, das Geschäftsvermögen, schärfste Anforderungen an die Genauigkeit und Vollständigkeit der Erfassung stellt, kann man im anderen Bereich nicht geringere gelten lassen. Das Ergebnis der Inventur und Bilanz würde sich aus beiden Vermögensbereichen in gleicher Weise ergeben, und Manipulationen im Bereich des Privatvermögens wären die einleuchtende Folge dieser Handhabung.

Die Komplikationen, die sich im privaten Vermögensbereich, besonders bei der Abgrenzung ehelicher Güterverhältnisse, ergeben könnten, möchte ich nur nebenbei erwähnen. Dieser Vorschlag des Reichsgerichts berücksichtigt somit weder inventurtechnische Erfordernisse, noch erkennt er das Wesen der Inventur als einheitliche Vermögensübersicht, welche nicht in Bereiche höherer oder minderer Genauigkeit aufgespalten werden kann, ohne die Zuverlässigkeit des Gesamtergebnisses zu gefährden. Dieser Lösungsversuch muß vom Standpunkt der Inventur deshalb als unrealistisch bezeichnet werden.

Fall 1 b)

Die Forderung nach Inventarisierung und Bilanzierung des Privatvermögens beginnt sich abzumildern. Das Reichsgericht verlangt lediglich noch den Ansatz des Privatvermögens "in wirtschaftlichen Gesamtbegriffen" ²⁴⁸⁾, als "einheitlichen Vermögensbestand", jedoch unter "gewissenhafter Angabe seines Werts" ²⁴⁹⁾.

Eine Inventarisierung "in wirtschaftlichen Gesamtbegriffen" läuft dem Wesen dieses Aufnahmeverfahrens zuwider. Weder dem Kaufmann selbst wäre mit diesem Verfahren gedient, denn ihm fehlt die Grundlage des Inventars für die

248) RG in LZ 1914, S. 698;

249) RGStr. 41; 41;

Beurteilung der Werte ²⁵⁰⁾, noch wären die Gläubiger vor unzutreffenden "wirtschaftlichen Gesamtbegriffen" geschützt. Bei der noch immer aufrecht erhaltenen Forderung nach Einstellung dieser so ermittelten "wirtschaftlichen Gesamtbegriffe" in die Geschäftsbilanz wären auch in diesem Fall die hohen Anforderungen an die Genauigkeit der Inventur des Geschäftsvermögens illusorisch, wenn das Ergebnis von wesentlich ungenauer ermittelten Größen mit abhängig ist.

Auch diese Forderung des Reichsgerichts und sogar betriebswirtschaftlicher Autoren ist unter dem Gesichtspunkt der Inventur somit unhaltbar.

Fall 1 c) und 1 d)

Die Forderung nach Angabe des Privatvermögens in der Geschäftsbilanz unter dem Strich oder in einer von der Geschäftsbilanz getrennten Privatvermögens- oder Gesamtmögensbilanz bietet vom Standpunkt der Inventur aus einheitliche Probleme.

Der wesentliche Fortschritt dieses Vorschlags gegenüber den vorhergehend besprochenen liegt darin, daß der Ausweis des Geschäftserfolgs und -vermögens nun nicht mehr von dem stets problematischen Ausweise des Privatvermögens abhängig ist. Ungenauigkeiten bei der bestandsmäßigen Erfassung des Privatvermögens würden lediglich noch den Ausweis des Gesamthaftvermögens beeinträchtigen. Damit ist dem richtig verstandenen Interesse der Gläubiger bereits weitgehend entgegengekommen; bei normalen Geschäftsverhältnissen wird dem verständigen Gläubiger weit mehr daran liegen, die richtige Ertragslage zu erfahren, als von den privaten Vermögensverhältnissen des Kaufmanns eine qualitativ fragwürdige Information zu erlangen. Im normalen Geschäftsverkehr werden Verbindlichkeiten nämlich aus der Ertragskraft eines Unternehmens

²⁵⁰⁾ Ich verweise auf Seite 168 f.;

und nicht aus dem Privatvermögen abgedeckt. Das Privatvermögen wird erst im Insolvenzfall bedeutungsvoll, und hier ist nach den Vorschriften der Konkursordnung ohnehin für die ordnungsmäßige Erfassung dieses Vermögensbereichs gesorgt.

Fall 2.

Dieser Fall ist im Hinblick auf die Probleme der Inventur am interessantesten: mit der Forderung nach Inventarisierung ohne Bilanzierung des Privatvermögens wird der Ausweis der Gesamthaftverhältnisse auf die Inventur abgeschoben.

Auch dieser Lösungsversuch verkennt die Problematik der Inventur. Der **A u s w e i s** von Tatsachen ist keineswegs deren Aufgabe. Sie ist weder ihrer Form noch ihrem Publizitätsgrad nach hierzu geeignet ²⁵¹⁾.

Der hauptsächlichste Vertreter dieser Auffassung ²⁵²⁾, Passow, geht noch einen Schritt weiter, und will dem Kaufmann zubilligen, das Inventar des Privatvermögens ohne Bewertung, also nur mengenmäßig, und ohne die unpfändbaren Gegenstände zu erstellen. Dieser Vorschlag ist vom Standpunkt der Inventur zu begrüßen. Er berücksichtigt erstmals die ausserordentlichen Schwierigkeiten der Bewertung des Privatvermögens ²⁵³⁾. Es fragt sich aber, welchen Wert ein Inventar, das die Gegenstände des Privatvermögens nur mengenmäßig aufführt, noch besitzt. Keine noch so genaue Beschreibung der Gegenstände könnte einen Aussenstehenden in die Lage versetzen, sich ohne weiteres eine zutreffende Vorstellung von der Höhe des Haftkapitals zu machen. Der Vorschlag besagt unter diesem Gesichtspunkt nichts anderes, als daß die wegen der bestehenden Schwierigkeiten erlassene Bewertung des Privat-

251) Ich verweise auf Seite 63 f.;

252) Passow, Bilanzen, 2.Auflage 1918, a.a.O., S.29-30;

253) Als Beispiel: Bewertung von Kunstgegenständen, die Frage des Bewertungsprinzips, Abschreibungen, usw.;

vermögens nunmehr Aussenstehenden auferlegt werden soll, welche regelmäßig noch weit weniger als der Kaufmann selbst hierzu in der Lage sind.

Unter einem anderen Gesichtspunkt, den Passow allerdings für die Begründung seines Vorschlags nicht anführt, wäre eine Mengenangabe des Privatvermögens im Inventar jedoch von Wert. Im Insolvenzfall wäre es dem Kaufmann kaum mehr möglich, Vermögenswerte des Privatvermögens beiseite zu schaffen oder zu verheimlichen, denn er hätte diese im Inventar festgelegt.

Ergebnis.

Die Betrachtung des Problems der Angabe des Privatvermögens im Inventar und in der Bilanz vom Standpunkt der Inventur führt somit zu einer Ablehnung dieser Forderungen, weil

- a) einer exakten Inventarisierung zu große Schwierigkeiten entgegenstehen;
- b) eine Inventur ohne Buchführung (und eine solche ist für den Bereich des Privatvermögens nicht verlangt) der notwendigen Ergänzung mangelt ²⁵⁴⁾;
- c) eine weniger genaue Inventarisierung des Privatvermögens für den Kaufmann selbst und alle aussenstehenden Interessenten mehr Gefahren als Vorteile mit sich bringen müßte;
- d) die Inventur nach geltendem Recht den Gläubigern und dem überwiegenden Teil der sonstigen Interessenten ohnehin nur auf freiwilliger Basis zur Verfügung stehen könnte ²⁵⁵⁾;
- e) auf Grund freiwilliger Vereinbarungen zwischen dem Kaufmann und berechtigten Interessenten genügend Möglichkeiten für die ordnungsmäßige Information über die Haftungsverhältnisse auch ohne Inventarisierung des

254) Ich verweise auf Seite 43 - 45;

255) Ich verweise auf Seite 66;

Privatvermögens gegeben sind, so daß

- f) für eine Berücksichtigung des so verstandenen Gläubigerschutzprinzips bei den Anforderungen an die Inventur keine Notwendigkeit besteht.

Die Inventur ist kein geeignetes Mittel für die Erfassung und Bekanntgabe des Privatvermögens.

3. Der kaufmännische Brauch.

In der kaufmännischen Praxis ist eine Aufnahme des Privatvermögens in das Inventar nicht üblich. Baumbach²⁵⁶⁾ stellt zutreffend fest, daß die Forderung nach Inventarisierung und Bilanzierung des Privatvermögens "den Ansichten des Handelsstands völlig zuwider läuft", und Lion²⁵⁷⁾ nennt die entsprechenden Forderungen "eine reine Marotte der Jurisprudenz".

Damit ist bewiesen, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Inventarisierung des Privatvermögens nicht erfordern.

Die gleiche Situation liegt wegen der nur unwesentlich vom deutschen Recht abweichenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften in Österreich vor. In der Schweiz haben sich bei der Neufassung des Obligationenrechts im Jahre 1937 die gesetzlichen Anforderungen an die Inventur der kaufmännischen Praxis angepaßt; es wird lediglich das Geschäftsvermögen inventarisiert. In England muß das Inventar ohnehin nur die Waren und Vorräte enthalten, und in USA sind Bilanzierungsvorschriften für Einzelkaufleute unbekannt. Die kaufmännische Praxis erfaßt im Inventar und in der Bilanz nur das Geschäftsvermögen.

256) Baumbach, HGB, a.a.O., Anm. 3 zu § 38

257) Lion, Bilanzsteuerrecht..., a.a.O., S. 58

4. Die Forderung des Steuerrechts.

Das Steuerrecht hat in erheblichem Umfang zur Klärung des Problems der Berücksichtigung des Privatvermögens in Inventar und Bilanz durch die Prägung der Begriffe

notwendiges Betriebsvermögen,
gewillkürtes Betriebsvermögen und
notwendiges Privatvermögen

beigetragen. Notwendiges Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, welche die Grundlage für den Betrieb des Einzelkaufmanns bilden; sie gehören selbst dann zu dieser Kategorie, wenn sie der Kaufmann nicht in das Inventar aufnimmt ²⁵⁸⁾. Die Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens scheiden hingegen auch dann bei der Gewinnermittlung aus, wenn sie der Kaufmann in sein Inventar einstellen sollte ²⁵⁹⁾. Die Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen ist vom Willen des Kaufmanns abhängig. Dieser Wille muß vom Kaufmann erkennbar bekundet werden. Nach der ständigen steuerlichen Rechtsprechung ²⁶⁰⁾ ist die Behandlung des Wirtschaftsguts in der Buchführung als maßgebend anzusehen. Damit ist aber nicht erwiesen, daß auch die Aufnahme eines Wirtschaftsguts in das Inventar als ausreichendes Kriterium für die beabsichtigte Zurechnung zum Betriebsvermögen anerkannt werden kann. Diese Frage bedarf einer gründlicheren Untersuchung, als in der Literatur bislang angenommen wurde.

Peters-Hermann ²⁶¹⁾ und Brönner ²⁶²⁾ weisen darauf hin, daß mit Rücksicht auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts in Fragen der Inventarisierung und Bilanzierung des Privatvermögens die Aufnahme eines Gegenstands in Inventar oder Bilanz nicht ohne weiteres den Willen des

258) Peters-Hermann, a.a.O., S.126, Blümich-Falk, a.a.O., S.80 und 173; RFH-Urteil v.3.11.1927, VI A 623/27; RFH-Urteil v.18.11.1937, RStBl. 1938, S.110

259) RFH-Urteil in Stuw 1935, Nr.206 als Beispiel;

260) RFH-Urteil v.14.9.1938, VI 565/38 und v. 27.8.1941, VI 266/41 als Beispiele;

261) Peters-Hermann, a.a.O., S. 126-128;

262) Brönner, a.a.O., S.55 ff;

Kaufmanns auf Zurechnung zum Betriebsvermögen bekunden könne ²⁶³⁾. Diesem Einwand kann nicht beigetreten werden. Nach dem Prinzip der Vollständigkeit des Inventars kann die Aufnahme eines einzelnen Gegenstands des Privatvermögens, ohne das gesamte, kaum in der Absicht geschehen, der vermeintlichen handelsrechtlichen Forderung entgegen dem Handelsbrauch entsprechen zu wollen. Vielmehr wird diese Verfahrensweise notwendig darauf schließen lassen müssen, daß der Gegenstand in das Betriebsvermögen überführt werden soll.

Eine andere Frage ist, ob eine durch die Aufnahme in das Inventar ausgeübte Wahlmöglichkeit des Kaufmanns steuerlich in allen Fällen anerkannt werden kann. Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz aufgestellt, daß der Wille des Kaufmanns im Zeitpunkt der Vornahme des Geschäfts maßgeblich sei ²⁶⁴⁾; eine nachträgliche Entscheidung, je nach dem Ausgang des Geschäfts, sei nicht erlaubt ²⁶⁵⁾.

Hieraus kann geschlossen werden, daß die Aufnahme eines Gegenstands in das Inventar allein, ohne Berücksichtigung in der laufenden Buchführung, nach Abschluß des zugrundeliegenden Handelsgeschäfts **n i c h t** maßgeblich sein kann.

Der Standpunkt des Steuerrechts in der Frage der Berücksichtigung des Privatvermögens muß unter dem Gesichtspunkt der Inventurprobleme als durchaus sinnvoll bezeichnet werden. Den betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen ist insofern ausreichend Rechnung getragen, als dem Unternehmer ein Wahlrecht zugebilligt wird. Ist der Gegenstand aber erst in das Betriebsvermögen eingebracht, wird er von der ganzen Strenge der kaufmännischen Inventurnormen erfaßt. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

263) So auch: RFH-Urteil v. 11.4.1929, StuW 1929, Nr. 501 und RFH-Urteil v. 18.11.1937, BStBl. 1938 S. 133;

264) RFH-Urteil v. 14.12.1932, RStBl. 1933, S. 224;

265) RFH-Urteil v. 18.11.1937, RStBl. 1938, S. 133;

bilden damit wieder eine Einheit; sie zerfallen nicht, wie bei den vorgeschlagenen handelsrechtlichen Lösungsversuchen, in zwei Bereiche mit unterschiedlichen Genauigkeitsanforderungen.

Damit ist der Zweck der Inventur, nicht nur als Grundlage eines Vermögensüberblicks zu dienen, sondern auch eine exakte Erfolgsrechnung zu ermöglichen, wieder gewährleistet.

Im Interesse der Rechtssicherheit, und nicht zuletzt unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wäre zu wünschen, daß eine künftige Änderung der handelsrechtlichen Inventurvorschriften auch in der hier besprochenen Hinsicht modernen Erfordernissen Rechnung trägt.

III. Das Kriterium des Eigentums in der Inventur

1. Problemstellung.

Im Inventar ist nur das e i g e n e Vermögen des Kaufmanns anzugeben ²⁶⁶⁾. Im juristischen Sinne läßt sich das eigene Vermögen des Kaufmanns ohne weiteres genau bestimmen; die §§ 903 ff. BGB geben eindeutige Abgrenzungsmerkmale für den Begriff des juristischen Eigentums.

Im Hinblick auf die kaufmännische Inventur ist die Bestimmung des "eigenen Vermögens" des Kaufmanns wesentlich schwieriger. Die Gründe dafür sind:

- a) Der genaue Zeitpunkt des juristischen Eigentumsübergangs an gekauften oder verkauften Waren ist für den Kaufmann regelmäßig schwer oder gar nicht feststellbar ²⁶⁷⁾. Daher hält sich der Kaufmann bei der Verbuchung an offenkundige, tatsächliche Vorgänge, wie den

²⁶⁶⁾ Düringer-Hachenburg, HGB, a.a.O., Anm.3 zu § 39;

²⁶⁷⁾ z.B. ist der Käufer beim Versendungskauf nach § 447 BGB nicht in der Lage, den genauen Zeitpunkt der Übergabe der Kaufsache an den Spediteur etc. festzustellen.

Rechnungs- oder Warenein- und -ausgang.

- b) Die kaufmännische Buchführung berücksichtigt somit nicht Rechtsgeschäfte, sondern "Geschäftsvorfälle" als die in Vollzug der Rechtsgeschäfte eintretenden tatsächlichen, körperlich wahrnehmbaren Veränderungen des Vermögens.
- c) Die Bilanz entwickelt sich aus dem Inventar und der Buchführung gleicherweise. Die Abgrenzungsmerkmale müssen deshalb in beiden Bereichen absolut konform gehen. Das Problem der Abgrenzung nach eigenem und fremden Vermögen in der Inventur ist deshalb mit dem der Buchführung eng verbunden.

Dieses einheitliche, für das gesamte Rechnungswesen maßgebende Kriterium ist nicht das juristische, sondern das "wirtschaftliche Eigentum".

2. Das "wirtschaftliche Eigentum" als Bestimmungsmerkmal für den gegenständlichen Inhalt des Inventars.

Die Entscheidung darüber, was der Kaufmann als "eigenes Vermögen" betrachten kann, trifft die Verkehrsauffassung (268). Eine allgemeingültige Definition des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums gibt es nicht. Die Entscheidung ist stets im Einzelfall zu treffen.

Es handelt sich um "die tatsächliche Frage, ob eine Sache nach kaufmännischen Anschauungen als zum Vermögen des Buchführers gehörig anzusehen ist" (269). Jedenfalls ist die "wirtschaftliche Zugehörigkeit" zum Betriebsvermögen des Kaufmanns entscheidend (270). Andererseits "ist ein allgemeiner Satz des Inhalts, daß es nur auf die wirtschaftliche, nicht auf die rechtliche Lage ankäme, nicht anzuerkennen" (271).

268) Staub-Bondi, HGB, a.a.O., Anm.4 zu § 40;

269) Staub-Bondi, HGB, a.a.O., Anm.4 zu § 40;

270) RG 83, 174;

271) Düringer-Hachenburg, HGB, a.a.O., Anm. 3 zu § 39;

Das Steuerrecht trägt der Erfordernis, wirtschaftliche Verhältnisse als Abgrenzungsmerkmale zu verwenden, von vornherein weitgehend Rechnung²⁷²⁾.

3. Die Abgrenzungsfälle im einzelnen.

Im Hinblick auf die kaufmännische Inventur sind folgende Abgrenzungsfälle hervorzuheben:

a) Verpfändete Ware

bleibt im wirtschaftlichen und juristischen Eigentum des Schuldners; sie ist in der Inventur des Pfandgebers zu erfassen und im Interesse der Gläubiger des Kaufmanns mit einem entsprechenden Vermerk zu versehen.

b) Sicherungsübereignung und Eigentumsvorbehalt

aa) bedingen nach der Meinung des Reichsgerichts die inventurmässige Erfassung der Gegenstände beim Gläubiger bzw. Verkäufer²⁷³⁾.

bb) Staub²⁷⁴⁾ vertritt jedoch die Ansicht, daß das wirtschaftliche Eigentum beim Schuldner verbleibt bzw. auf den Käufer übergeht; doch müsse der juristische Eigentumsübergang beim Schuldner ersichtlich gemacht werden.

cc) Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt ist der Ansicht von Staub zweifellos der Vorzug zu geben. Durch Gemeinbrauch ordentlicher Kaufleute ist dieses Verfahren über die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung zum Bestandteil des materiellen Handelsrechts geworden. Das Steuerrecht billigt

272) § 11 StAnpG; RFH-Urteil in RStB1 1933 S. 74; RFH-Urteil v. 29.9.1937, RStB1. 1937, S. 1204;

273) RG in LZ 1916, S. 956; Friedmann in LZ 1914, S. 61; Düringer-Hachenburg, HGB, a.a.O., Anm. 3 zu § 39;

274) Staub-Bondi, HGB a.a.O., Anm. 4 zu § 39;

das Verfahren gemäß § 11 StAnpG.

dd) Die Sicherungsübereignung steht aber auch ²⁷⁵⁾ in einem anderen Zusammenhang mit dem Inventar in Beziehung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist für die Sicherungsübereignung eine listenmäßige Erfassung der einzelnen Gegenstände für deren genaue Bestimmung vonnöten. Eine Inventur eigens zu dem Zweck der Sicherungsübereignung eines Waren- oder Forderungsbestands ist ein in der Praxis häufiger Fall. Hier handelt es sich aber um einen so speziellen Zweck der Inventur, daß er an dieser Stelle nur ergänzend erwähnt werden soll.

c) Beim Kauf und Verkauf

tritt der juristische Eigentumsübergang gemäß § 446 mit der Übergabe (§ 929 BGB) zugleich mit dem Gefahrenübergang ein.

Das wirtschaftliche Eigentum kann hingegen vor oder nach diesem Zeitpunkt mit der Verbuchung der Rechnung übergehen. Mitunter erfolgt die Verbuchung auch erst nach der Prüfung der eingegangenen Ware auf Qualität und Quantität. In diesem Falle geht das wirtschaftliche Eigentum erst nach dem juristischen an den Käufer über. Hier handelt es sich aber um Grenzfälle, welche auch vom wirtschaftlichen Standpunkt aus nicht unbedenklich sind, und welche gerade für die Inventur beträchtliche Fehlerquellen bieten.

Eine ausgesprochene Unsitte zumeist kleiner und mittlerer Betriebe ist es, die Eingangsrechnungen bis zum Zahlungsausgleich schwebend zu halten.

d) Eine Schuld

muß bereits zu dem Zeitpunkt verbucht und inventarisiert werden, zu dem sie für den Schuldner erkennbar ist, nicht erst im Augenblick ihrer juristischen

275) BGH-Urteil v. 13.6.1956, BB 1956, S. 641;

Entstehung durch Geltendmachung des Anspruchs durch den Gläubiger.

e) Konsignationswaren

dürfen bei dem verwahrenden Unternehmen nicht aktiviert ²⁷⁶⁾, und darum auch nicht inventarisiert werden. Entgegenstehende Ansichten ²⁷⁷⁾ sind abzulehnen.

f) Pachtgüter

sind niemals als wirtschaftliches Eigentum des Pächters zu betrachten und nicht in dessen Inventar aufzunehmen. Entgegenstehende Meinungen ²⁷⁸⁾ machen es erforderlich, auf diese Selbstverständlichkeit hinzuweisen.

4. Die Abgrenzung unter dem Gesichtspunkt des Eigentums als Fehlerquelle in der Inventur.

Besonders von Seiten juristischer Autoren, aber auch in betriebswirtschaftlichen Arbeiten, die sich mit der Frage der Bilanzdelikte befassen, sind gegen die weitgehende Nichtberücksichtigung der juristischen Eigentumslage im kaufmännischen Rechnungswesen Bedenken erhoben worden. Es wird die Auffassung vertreten, daß mit dieser Handhabung sowohl unbeabsichtigte Fehler als auch Fälschungen in der Inventur sehr unterstützt würden.

Diese Auffassung ist grundsätzlich falsch:

- a) Für die Ordnungsmäßigkeit der Inventur kommt es im wesentlichen darauf an, daß die Behandlung in der Buchführung und in der Inventur **e i n h e i t l i c h** ist. Die entscheidende Frage ist also die Abgrenzung von Ware und Forderung an sich, nicht der genaue Zeitpunkt der Umwandlung zwischen Ware und Forderung bzw. Verbindlichkeit.

276) Hintner, Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 90;

277) besonders: Seidel, Grundlagen..., a.a.O., S.153/154;

278) Niederauer, a.a.O. S. 146;

- b) Die Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Inventur ist aber oft nur unter Beachtung größter Sorgfalt zu erzielen. Die hierfür erforderlichen organisatorischen Maßnahmen werden anschließend dargestellt. Eine Fehlerquelle ist in dieser Abstimmung immer gegeben. Sie ist aber weitgehend unabhängig vom Zeitpunkt der Einführung des Gegenstands in das wirtschaftliche Eigentum der Unternehmung. Eine Verbuchung und Inventarisierung vom Augenblick des Gefahrenübergangs gemäß § 446 oder 447 BGB ab würde die Fehlermöglichkeiten nicht verringern, sondern erhöhen. Die Wahl des juristischen Eigentums als Kriterium für die Inventarisierung ist also keineswegs der Genauigkeit des Aufnahmeverfahrens dienlich.
- c) Der genaue Zeitpunkt der Überführung von Gegenständen in das wirtschaftliche Eigentum ist aber insofern von Bedeutung, als es einen Unterschied darstellt, ob in das Inventar die Ware (zum Einkaufspreis) oder die Forderung (einschließlich des Gewinnanteils aufgenommen wird. Eine willkürliche Verschiebung des Zeitpunkts der Verbuchung bzw. Inventarisierung könnte somit unrealisierte Gewinne zum Ausweis bringen und handelsrechtlich bedenklich sein.

Trotz der Einschränkung unter c) ist im Hinblick auf die Inventur aber an dem Grundsatz festzuhalten, daß es in erster Linie auf die Abgrenzung an sich, d.h. auf die Abstimmung zwischen Lagerbefund und Buchbefund ankommt; bei der Prüfung der Bilanz und Inventur²⁷⁹⁾ ist auf diesen Gesichtspunkt deshalb besonders zu achten. Eine Ungenauigkeit bei der Abgrenzung selbst bewirkt einen Fehler in voller Höhe des in Frage stehenden Bestands, während sich eine zeitlich unrichtige Umwandlung zwischen Ware und Forderung nur in Höhe der Gewinnmarge auszuwirken vermag.

279) Hintner, Wirtschaftsprüfung..., a.a.O., S. 89;

5. Die organisatorischen Maßnahmen zur Gewährleistung
der Abgrenzung von Lager- und Buchbefund.

Ohne eine umfassende Übersicht über die vielfältigen organisatorischen Maßnahmen zur exakten Abgrenzung der Inventur unter dem Gesichtspunkt des Eigentums geben zu können, möchte ich auf folgende Momente besonders hinweisen:

a) Ordnung der Lager:

Eine Trennung nach Eigentums- und Fremdwaren ist jedenfalls erforderlich. Als Fremdwaren sind nach den vorhergehenden Ausführungen anzusehen:

- aa) Kommissions- und Konsignationswaren,
 - bb) verkaufte, aber noch nicht ausgelieferte Ware, soweit in der Buchführung bereits die entsprechende Forderung ausgewiesen ist,
 - cc) eingegangene Ware, welcher in der Buchführung noch keine entsprechende Verbindlichkeit gegenübersteht.
- b) Wenn aus betrieblichen Gründen keine räumliche Trennung der Eigen- und Fremdwaren möglich ist, ist eine sorgfältige Kennzeichnung der Waren durch Abstempelung oder auf ähnliche Weise dringend zu empfehlen.
- c) Diese Kennzeichnung durch Abstempelung sollte im Interesse exakter Mengenerfassung auch auf Eingangsbelege ausgedehnt werden, welche bereits eine Verbindlichkeit begründet haben, für welche die Waren aber noch nicht eingegangen ist. Ein gesondertes Konto der Buchführung für "rollende und schwimmende Ware" erfüllt den gleichen Zweck; hier müßte die Kontrolle, ob einzelne Posten nicht schon eingegangen sind, Bestandteil der Inventurarbeiten sein.

6. E r g e b n i s:

In das Inventar sind sämtliche Wirtschaftsgüter und Schulden ²⁸⁰⁾ des Betriebsvermögens ²⁸¹⁾, welche im wirtschaftlichen Eigentum des Kaufmanns sind ²⁸²⁾, aufzunehmen.

280) Siehe Seite 99;

281) Siehe Seite 110;

282) Siehe Seite 115;

IV. Die Aufgliederung des Inventars und die Bezeichnung der Gegenstände.

1. Die gesetzlichen Vorschriften und deren Auslegung.

a) Die gesetzlichen Vorschriften:

In den handels- und steuergesetzlichen Vorschriften sind keine detaillierten Bestimmungen über das Ausmaß der Aufgliederung des Inventars und die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände enthalten.

Die Forderung des § 39 Abs. I HGB, die Vermögensgegenstände "genau zu verzeichnen", wird von einigen Autoren auch in diesem formalen Sinne verstanden²⁸³⁾. Damit ist die gesetzliche Fundierung der hier in Frage stehenden Forderung aber nicht erschöpft. Die weit aufschlußreichere Vorschrift ist in § 39 Abs. I HGB mit der Formulierung: "...dabei den Wert der e i n z e l n e n Vermögen~~s~~gegenstände anzugeben..." enthalten. Erst aus dieser Vorschrift kann abgeleitet werden, daß das Inventar die Vermögensgegenstände nicht nur "genau zu verzeichnen" hat, was durchaus im materiellen Sinne allein verstanden werden könnte, sondern daß die E i n z e l a n g a b e der Vermögen~~s~~gegenstände gefordert wird; ohne diese wäre die erforderliche Einzelangabe ihres Wertes nicht möglich.

b) Die Auslegung des Gesetzes:

Die Meinungen über den Umfang der Forderung nach Einzelangabe im Inventar gehen in einem Maße auseinander, daß eine fruchtbare Diskussion ohne grundlegende Klärung der Verhältnisse unmöglich ist; Tomscha fordert²⁸⁴⁾:

283) z.B. die Eingabe der Spitzenverbände der Wirtschaft vom 18.1.1953, abgedruckt bei Lademann, a.a.O., Nachtrag III zu Anm. 32 zu §§ 4-7 EStG;

284) Tomscha, a.a.O., S.78;

"Die Warenbestände müssen nach Lager-Nr., Menge, Gewicht, Maß, Gattung, alter und neuer Ware..." usw. aufgegliedert sein. Der Reichsfinanzhof stellte hingegen fest:

"Es ist nirgends vorgeschrieben, daß die Inventur gerade Angaben über Qualität, Einkaufspreis...Fakturenbezeichnung... der Waren enthalten müsse" 285).

Die Ursache für diese Diskrepanz in der Auslegung gesetzlicher Vorschriften ist dreifacher Natur:

a) Zumeist werden zwei völlig verschiedene Tatbestände nicht auseinandergehalten:

aa) Die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände, bei Waren z.B. die Angabe der Art, der Qualität, des Lieferanten usw., und

bb) die Ausführlichkeit der Aufgliederung des Inventars, z.B. die Bildung eigener Inventurposten für jeden einzelnen Gegenstand, oder aber die Zusammenfassung gleichartiger Gegenstände oder die Bildung noch größerer Gruppen.

Die beiden Tatbestände sind grundsätzlich verschieden zu beurteilen; eine Vermengung muß notwendig zu Fehlurteilen führen.

b) Oft wird die Interessenlage nicht richtig erkannt oder überhaupt nicht berücksichtigt.

Nur so ist es möglich, daß vielfach steuerrechtliche Anforderungen aus betriebswirtschaftlichen Zweckmäßigkeitserwägungen hergeleitet werden.

c) Zudem wird in den seltensten Fällen die Zwecksetzung der Inventur bei der Beurteilung dieser formellen Anforderungen in Betracht gezogen.

Keine der Anforderungen an die Inventur ist aber Selbstzweck; jede einzelne ist einer bestimmten oder mehreren Zwecksetzungen der Inventur untergeordnet. Hieraus erst empfängt sie Inhalt und Umfang.

285) RFH-Urteil v. 2.12.1936 RStBl.1936, S.1217;

Die Frage nach der Aufgliederung des Inventars und der Bezeichnung der Gegenstände ist seit über 20 Jahren heftig umstritten. Sie ist von sehr wesentlicher praktischer Bedeutung; das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags gewährt ihr den größten Raum ²⁸⁶⁾, ohne aber zu einer allseits befriedigenden Lösung zu kommen.

2. Die betriebswirtschaftliche Beurteilung unter Berücksichtigung der Zwecksetzung und Interessenlage.

a) Der konstruktive Zweck der Inventur, Grundlage der Bilanz zu sein, bedarf

aa) einer genauen Bezeichnung der Gegenstände im allgemeinen nicht. Sie ist für die mengenmäßigen Feststellungen vollkommen ohne Belang, und auch zur Bewertung der Gegenstände ist keine genaue Bezeichnung erforderlich, wenn sie unmittelbar bei der Mengenaufnahme vorgenommen wird. Bei einer nachträglichen Vornahme der Bewertung müßte jedoch eine so ausreichende Kennzeichnung der Gegenstände erfolgen, daß alle für die Wertfeststellung benötigten Angaben aus dem Bestandsverzeichnis entnommen werden können.

bb) Eine weitgehende Einzelgliederung der Inventarpositionen ist für die Mengenfeststellungen ebenfalls bedeutungslos. Die Anforderungen im Interesse der Bewertung sind hier jedoch bereits höher zu veranschlagen: die vom Handels- und Steuerrecht gleicherweise geforderte Einzelbewertung stellt bestimmte Mindestforderungen auf. Grundsätzlich dürfte diesen Forderungen aber genügt sein, wenn alle preislich voneinander abweichenden Gegenstände einzeln aufgegliedert sind. Die Zusammenfassung zu Gruppen gleichwertiger Gegenstände könnte un-

ter diesem Gesichtspunkt nicht beanstandet werden.

Im Hinblick auf die konstruktive Zwecksetzung der Inventur können alle an einem materiell richtigen Bilanzergebnis interessierten Kreise Forderungen an die Inventur stellen. Der interessierte Personenkreis ist sehr groß, der Umfang der Forderung in bezug auf die hier zu entscheidende Frage aber gering:

Die Forderungen finden dort ihre Grenze, wo durch die Verfahrensweise im Einzelfall das gesetzte Ziel, die Ermittlung richtiger Bilanzwerte, nicht gefährdet wird. Es kommt also ausschließlich darauf an, daß der Unternehmer selbst auf Grund der formellen Ausgestaltung des Inventars die richtige Bewertung vornehmen kann. Nur dem Unternehmer selbst verständliche Kurzbezeichnungen und die Zusammenfassung gegenständlich verschiedener, aber preislich übereinstimmender Waren zu Sammelposten könnten vom Standpunkt dieser Zwecksetzung des Inventars nicht beanstandet werden.

b) Der Zweck des Inventars, die Bilanz zu erläutern und deren Nachprüfung zu ermöglichen stellt jedoch bereits höhere Anforderungen:

aa) Die Bilanz bedarf der Erläuterung durch das Inventar, weil sie Sammelposten enthält, die keine Auskunft über den gegenständlichen Inhalt der Bilanz geben. Die Ausführlichkeit der Einzelaufgliederung und die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände im Inventar sind unter diesem Gesichtspunkt so vorzunehmen, daß sich ein aussenstehender Dritter über die Art der im Inventar erfaßten und in der Bilanz ausgewiesenen Gegenstände ein ausreichendes Bild machen kann. Diese Anforderungen werden nach der Art des Unternehmens und nach dem Geschäftszweig unterschiedlich sein; über den Umfang der Kennzeichnung wird die Verkehrsauffassung zu entscheiden haben.

Die Erläuterungsfunktion kommt bereits einem weit kleineren Kreis von Interessenten zugute; die Anforderungen sind aber bereits höher als die aus der konstruktiven Zwecksetzung der Inventur resultierenden.

- bb) Die Forderung nach Nachprüfbarkeit der Bilanz bezieht sich grundsätzlich auf Werte. Die Prüfung des Inventars in mengenmäßiger Hinsicht ist zwar wesentlicher Bestandteil jeder Bilanzprüfung²⁸⁷⁾, hat aber, abgesehen von Unterschlagungs- und sonstigen Sonderprüfungen²⁸⁸⁾, keine selbständige Bedeutung, sondern geschieht lediglich im Interesse der Prüfung der Bilanzwerte.

Die Bezeichnung der Gegenstände im Inventar muß vom Standpunkt des Revisionsinteresses aus so ausführlich sein, daß die Nachprüfung der angesetzten Werte im Hinblick auf deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften möglich ist.

- (a) Bei dem Regelfall der Bewertung zum Anschaffungspreis wird von der Bezeichnung des Gegenstands auf den Vorgang der Anschaffung, im allgemeinen also auf die Lieferantenrechnung, geschlossen werden müssen.
- (b) Bei der Bewertung zum Niederstwert ist im wesentlichen die Forderung unter (a) zu stellen. Gesonderte Anforderungen für die Notwendigkeit der nachträglichen Rekonstruktion des Tageswerts bestehen regelmäßig nicht, da allein durch die Gattungszugehörigkeit des Gegenstands die Prüfung ermöglicht ist.
- (c) Eine Bewertung zum Teilwert würde zunächst keinerlei Angaben über den Bewertungsvorgang erforderlich machen, soweit nur angegeben ist,

287) Hintner, Wirtschaftsprüfung..., a.a.O., S. 89

288) Hintner, Wirtschaftsprüfung..., a.a.O., S. 44 ff.;

daß es sich um einen niedrigeren Schätzwert handelt. In diesem Fall wird sich der Prüfer aber darüber vergewissern müssen, daß es sich tatsächlich um einen niedrigeren Wert handelt. Hierzu sind die unter (a) und (b) genannten Angaben erforderlich.

- cc) Auch die Anforderung an die Aufgliederung des Inventars wird vom Revisionsinteresses berührt. Wenn unter dem Gesichtspunkt des konstruktiven Zwecks der Inventur die Zusammenfassung gegenständlich verschiedener, nur wertmäßig gleicher Gegenstände nicht zu beanstanden war, so kann im Interesse der Nachprüfbarkeit der Werte nur mehr eine Zusammenfassung solcher Gegenstände erlaubt werden, die hinsichtlich des Vorgangs der Wertbildung, und nicht nur in bezug auf deren Ergebnis, identisch sind. Prüfung bedeutet regelmäßig eine Wiederholung einer vom Unternehmer bereits durchgeführten Handlung. Daß diese Wiederholung in vereinfachter Form (rein gedankliche, nicht manuelle Wiederholung) und gegebenenfalls in umgekehrter Reihenfolge (retrograde Prüfung) durchgeführt werden kann, ändert nichts am Prinzip.

Dem Prüfer muß also die Wiederholung der Bewertungshandlung ermöglicht werden; die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände und die Ausführlichkeit der Aufgliederung des Inventars muß somit auf den Vorgang der Wertbildung schließen lassen.

Allgemein kann gesagt werden: Das Bestandsverzeichnis muß vom Standpunkt des Revisionsinteresses aus so gehalten sein, daß es die zum Zeitpunkt der Prüfung regelmäßig nicht mehr mögliche Besichtigung der zu bewertenden Gegenstände zumindest im Hinblick auf den Vorgang der Wertbildung **e r s e t z e n** kann.

- dd) Unter diesem Blickwinkel taucht eine interessante Sonderfrage auf:

Es wird die Frage zu klären sein, ob die Anforderungen an die formelle Ausgestaltung des Inventars vom Standpunkt des Revisionsinteresses so weit gehen, daß die Wiederholung des Bewertungsvorgangs ohne Mithilfe des Unternehmers möglich ist. Diese Frage zu bejahen hieße, das Inventar mit der laufenden Buchführung gleichzustellen. Für diese fordert die Rechtsprechung ²⁸⁹⁾, daß sich ein sachverständiger Dritter ohne fremde Hilfe einen zutreffenden Überblick über die Vermögenslage verschaffen können müsse. In Zusammenhang mit den allgemeinen formellen Anforderungen an das Inventar ²⁹⁰⁾ wurde die Gleichstellung von Inventar und laufender Buchführung bereits abgelehnt. Es ginge wohl auch in diesem Zusammenhang zu weit, eine Analogie zur Buchführung zu verlangen. Es wird regelmäßig als ausreichend anzusehen sein, wenn die Nachprüfung durch Assistenz einer sachkundigen Person ermöglicht wird.

- ee) Der zur Nachprüfung der Bilanz und Inventur berechnigte Personenkreis wird durch das Handels- und Steuerrecht vertreten. Die unter dem Gesichtspunkt des Revisionsinteresses fixierten Anforderungen können somit als Inhalt der handels- und steuerrechtlichen Inventurvorschriften bezeichnet werden; zumindest müßte die deduktive Ableitung zu diesem Ergebnis kommen. Der t a t s ä c h l i c h e Inhalt der handels- und steuerrechtlichen Anforderungen an die Genauigkeit der Gliederung des Inventars und die Kennzeichnung der Gegenstände bestimmt sich aber nach dem Verfahren ordentlicher Kaufleute.

289) RGStr. 4, 12; 47, 331; ständige Rechtsprechung;

290) Ich verweise auf Seite 77 f.;

3. Das Verfahren der Wirtschafts Praxis.

a) Die Kennzeichnung der Gegenstände im Inventar:

Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags ²⁹¹⁾ konnte keine einheitliche Auffassung darüber feststellen, "durch welche *B e z e i c h n u n g* die Gegenstände in der Inventur kenntlich gemacht werden müßten". Es stellt branchenmäßige Verschiedenheiten heraus und konstatiert im ganzen ein sehr uneinheitliches Verfahren der Praxis. Bei genauer Untersuchung ist jedoch ein einheitliches Merkmal festzustellen, das sich in zwei Bestandteile zerlegen läßt:

- aa) die Kennzeichnung erfolgt stets durch mehrere Daten zugleich;
- bb) unter den Kennzeichnungsmerkmalen befindet sich, unabhängig von branchenmäßigen Verschiedenheiten, stets zumindest eines, das auf den Einkaufspreis des Gegenstands anhand der Faktura schließen läßt. Grundsätzlich fordert das Gutachten nämlich, daß Waren "nach Merkmalen, die einen Preisunterschied im Verkehr bedingen kenntlich gemacht werden..." müssen.

Dem steht die Auffassung nicht entgegen, daß "überwiegend die Auffassung vertreten" werde, "daß die Waren nicht so genau bezeichnet werden müssen, daß anhand der Fakturen die Einkaufspreise ermittelt werden können." Mit dieser Formulierung soll nur gesagt werden, daß anhand der Inventurangaben nicht unbedingt der dem einzelnen Gegenstand tatsächlich zugrundeliegende Einkaufsvorgang ermittelt werden kann. Dies ist vom revisionstechnischen Standpunkt aus nicht erforderlich, soweit sich auf Grund der Inventurangaben nur gleichwertige Tatbestände ermitteln lassen. Die *N ä m l i c h k e i t s f e s t s t e l l u n g* wird schon vom Kaufmann selbst nicht unter allen Umständen ver-

langt 292); der Prüfer ist umso weniger hierzu verpflichtet.

b) Das Ausmaß der Aufgliederung des Inventars:

Das zitierte Gutachten kommt zu dem Schluß, daß es von der Praxis überwiegend als erlaubt angesehen wird, "bei der Inventur...äusserlich zwar verschiedene, aber gleichwertige Gegenstände zu einer einzelnen Warengattung zusammenzufassen". Eine zu weitgehende Verallgemeinerung dieser Ansicht entspricht jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Auch das Gutachten wollte damit keine so allgemeine Aussage machen, als dies nach der zitierten Formulierung vermutet werden könnte. An anderer Stelle des Gutachtens ist nämlich dadurch eine beträchtliche Einschränkung enthalten, daß diese "äusserlich verschiedenen Gegenstände" aus den "gleichen Stoffqualitäten hergestellt... und auch in der Ausstattung vollkommen gleich verarbeitet..." sein müßten. Die äusserliche Verschiedenheit betrifft im wesentlichen also nur die Farbe oder ähnliche für den preis unmaßgebliche Merkmale. Das Gutachten läßt in den wesentlichen Punkten somit eine überraschende Übereinstimmung zwischen dem Verfahren der kaufmännischen Praxis und den vorhergehend deduktiv ermittelten Anforderungen erkennen.

Diese Übereinstimmung ist umso bemerkenswerter, als die Handhabung der Wirtschaftspraxis keineswegs von dem Gesichtspunkt des Revisionsinteresses her beeinflußt ist. Dies geht aus den Äusserungen von Sachverständigen hervor, daß "der Einkaufspreis für ein Unternehmen überhaupt nur statistischen und historischen Wert habe", eine Meinung, welche das Revisionsinteresse vollkommen unberücksichtigt läßt. Die Verfahrensweise der kaufmännischen Praxis trägt den Erfordernissen der kaufmännischen Revision also unbewußt, aber im allgemeinen ausreichend, Rechnung. Die

292) Ich verweise auf Seite 176;

steuerliche und handelsrechtliche Rechtsprechung kann somit in bezug auf die hier in Frage stehende Anforderung ihrem Grundsatz, die Praxis ordentlicher Kaufleute über den Weg der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als rechtsverbindlich zu erklären, ohne Gefährdung der von den Gesetzen vertretenen Interessen treu bleiben.

4. Die Anforderungen der Rechtsprechung.

Die handelsrechtliche Rechtsprechung hat sich bislang zur Frage der Aufgliederung des Inventars und die Ausführlichkeit der Bezeichnung der Gegenstände nicht geäußert. Die handelsrechtlichen Kommentare beziehen sich auf die einschlägige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ²⁹³⁾, oder nominieren die von dieser aufgestellten Grundsätze ohne ausdrückliche Bezugnahme als handelsrechtliche ²⁹⁴⁾.

Aus dieser Tatsache kann abgeleitet werden,

- a) daß das Verfahren der Wirtschaftspraxis dem handelsrechtlichen Revisionsinteresse bisher vollauf genügt hat (womit die Ergebnisse der vorhergehenden Untersuchung bestätigt sind), und
- b) daß die steuerliche Rechtsprechung bisher keine spezifisch steuerlichen Anforderungen in bezug auf die Aufgliederung des Inventars und die Kennzeichnung der Gegenstände aufgestellt hat; andernfalls wäre eine Bezugnahme des Handelsrechts auf die Rechtsgrundsätze der steuerlichen Rechtsprechung nicht möglich.

Tatsächlich hat der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung ²⁹⁵⁾ die Verfahrensweise der kaufmännischen Praxis zum Maßstab der steuerlichen Anforderungen erklärt.

Die überwiegende Zahl der RFH-Urteile begrenzt die Anforderungen an die Aufgliederung des Inventars und die Genauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände im Inventar

293) so: Schlegelberger, HGB, a.a.O., Anm.3 zu § 39;

294) so: Düringer-Hachenburg, HGB, a.a.O., Anm.3 zu § 39;

295) RFH-Urteil v. 29.10.1930, StuW 31, 98; v. 1.2.1933, RStBl 1933 S.1062; 2.12.1936, RStBl. 1936, S.1217; v. 10.8.1938, RStBl 1933, S. 888;

nach o b e n . Dieser überraschende Umstand hat seine Ursache in den weitaus strengeren Anforderungen der steuerlichen Verwaltungspraxis.

5. Die Forderungen der steuerlichen Verwaltung und Fachliteratur.

Jähnke ²⁹⁶⁾ und Tomscha ²⁹⁷⁾ verlangen eine so weitgehende Aufgliederung des Inventars und eine so ausführliche Bezeichnung der Gegenstände, wie sie weder in der Praxis selbst sehr sorgfältiger Kaufleute üblich ist, noch von der Rechtsprechung als erforderlich bezeichnet wird. Besonders bedenklich ist, daß diese tatsächlich unfundierten Forderungen fälschlich mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in Beziehung gebracht werden, indem einzelne Rechtsgrundsätze, aus dem Zusammenhang gerissen und deshalb sinnverfälscht, vorangestellt werden. Eine rühmliche Ausnahme macht hier Gnam ²⁹⁸⁾, welcher das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags aus dem Jahre 1933 wörtlich zitiert, um den Betriebsprüfer mit der kaufmännischen Übung vertraut zu machen.

V. Das Verfahren der Mengenfeststellung in der Inventur.

1. Das Problem.

a) Problemstellung im allgemeinen:

Gemäß § 39 Abs. I HGB sind die Vermögensgegenstände im Inventar "genau zu verzeichnen", und nach § 5 EStG 1955

²⁹⁶⁾ Jähnke, a.a.O., S. 14;

²⁹⁷⁾ Tomscha, a.a.O., S. 97;

²⁹⁸⁾ Gnam, Lehrbuch..., a.a.O., S. 159 ff.

ist für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. I Satz 1 EStG 1955), das "nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist".

Wie die Aufnahme der Vermögensgegenstände im einzelnen vor sich zu gehen hat, wird weder vom Handelsgesetzbuch, noch von den Steuergesetzen näher umschrieben ²⁹⁹⁾. Der Reichsfinanzhof hat wörtlich festgestellt: "Besondere Vorschriften darüber, wie eine Inventur aufzustellen ist, sind weder in der Reichsabgabenordnung noch im Einkommensteuergesetz enthalten. Es können deswegen an die Genauigkeit der Inventur keine anderen Anforderungen gestellt werden, als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht" ³⁰⁰⁾.

Bühler ³⁰¹⁾ interpretiert diese Bezugnahme der Rechtsprechung und Gesetzesvorschriften auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne der Vollständigkeit und Richtigkeit des Ausweises. Wirtschaftsgüter sind dann "richtig" ausgewiesen, wenn die Angaben des Inventars den Tatsachen entsprechen.

Nachfolgende Untersuchung wird aus diesen allgemeinen Forderungen den konkreten Inhalt der Anforderungen an die mengenmäßige Erfassung der Wirtschaftsgüter abzuleiten versuchen.

b) Kritik an der allgemeinen Forderung nach körperlicher Erfassung der Wirtschaftsgüter:

In der Literatur wird fast übereinstimmend die Auffassung vertreten, daß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur eine körperliche Aufnahme aller zu inventarisierenden Gegenstände genügen könne ³⁰²⁾. Diese Forderung wird zumeist aus dem Wesen der Inventur als Tatsachen-

299) ständige Rechtsprechung des RFH;

300) RFH-Urteil v. 1.2.1933, RStBl.1933, S. 1062;

301) Bühler, Bil.u.St., a.a.O., S. 40;

302) s.nächste Seite!

feststellung "auf Grund unmittelbarer Besichtigung" ³⁰³⁾ abgeleitet. Völlig ungerechtfertigt wird oftmals auch aus der Bestimmung des § 39 HGB unmittelbar das Erfordernis einer "tatsächlichen Aufnahme durch Zählen, Messen oder Wiegen" entnommen ³⁰⁴⁾. Gnam ³⁰⁵⁾ nimmt die Forderung nach körperlicher Bestandsaufnahme sogar in seine Definition der Inventur auf, und erkennt ihr hiermit die vollkommene Allgemeingültigkeit zu.

In Wahrheit ist diese generelle Forderung nach körperlicher Bestandsaufnahme aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens weder logisch begründet, noch entspringt sie gesetzlichen Forderungen; sie entspricht auch nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und stimmt mit dem richtig verstandenen Inhalt der einzelnen, an der Inventur bestehenden Interessen nicht überein. Die nachfolgende Untersuchung wird dies beweisen.

c) Die grundsätzlichen Möglichkeiten der Mengenfeststellung in der Inventur:

Die generelle Forderung nach körperlichen Bestandserfassung durch Zählen, Messen oder Wiegen steht in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht deshalb so sehr im Vordergrund, weil es keine anderen zweckentsprechenden Aufnahmeverfahren gibt; die Bearbeiter unterziehen sich nur nicht immer der Mühe, nach solchen Ausschau zu halten und sie auf ihre Eignung und ausreichende Genauigkeit zu untersuchen.

So blieb das in der Literatur genannte Verfahren der Mengenerfassung im wesentlichen bis heute auf dem Stand, der uns schon aus dem Mittelalter ³⁰⁶⁾ überliefert ist.

³⁰²⁾ Als Beispiel: Trumpler, Bilanz..., a.a.O., S.85; Gnam, Betriebsprüfung..., S.157; Reisch-Kreibig, a.a.O., Bd.I, S.44; Düringer-Hachenburg, HGB a.a.O., Anm.6 zu § 39; Rehm, Bilanzen, a.a.O., S.124; Staub-Bondi, HGB, a.a.O., Anm.5 zu § 39;

³⁰³⁾ Rehm, a.a.O., Bilanzen, S. 125;

³⁰⁴⁾ Reisch-Kreibig, a.a.O., Bd.II S. 44;

³⁰⁵⁾ Gnam, Lehrbuch..., a.a.O., S. 157;

³⁰⁶⁾ Ich verweise auf die Inventuren der Firma Fugger aus den Jahren ab 1521, welche im Augsburger Stadtarchiv aufbewahrt sind.

Grundsätzlich sind folgende Möglichkeiten der Mengenerfassung gegeben:

1. Körperliche Bestandsaufnahme

- a) durch lückenloses Zählen, Messen oder Wiegen;
- b) durch lückenloses Zählen, Messen oder Wiegen eines Teiles des Bestands und Schlußfolgerung auf den Gesamtbestand;
- c) durch stichprobenweises Zählen, Messen oder Wiegen und Schluß auf den Gesamtbestand;
- d) durch Besichtigung der Bestände und Schätzung der Bestandshöhe;

2. Rechnerische Ermittlung der Bestände

- a) durch retrograde Aufwandsrechnung ³⁰⁷⁾;
- b) durch Skontration in einfacher Form;
- c) durch permanente Inventur in Form laufender Zu- und Abschreibung jeder Bestandsbewegung;

3. Reine Schätzung auf Grund von Erfahrungsmerkmalen;

4. Ansatz einer Festmenge.

Keines der Verfahren bräuchte für sich allein angewandt zu werden. Eine Kombination verschiedener Verfahren sowohl bei der Erfassung ein und desselben Teilbestands, z.B. eine Kombination buchmäßiger Fortschreibung mit körperlicher Bestandsaufnahme, als auch nebeneinander in der Form, daß für die einzelnen Bestände der Unternehmung verschiedene Verfahren zur Anwendung kommen, wäre durchaus möglich, und, wie darzustellen sein wird, sogar wünschenswert.

Nachfolgend bespreche ich die Anforderungen an das Verfahren der Mengenerfassung vom Standpunkt der einzelnen Interessen. Ich stelle die Betrachtung unter dem Gesichtspunkt des betriebswirtschaftlichen Interesses bewußt an

307) Hierzu insbes.: Henzel, a.a.O., S.16 ff, hier "Befundrechnung" genannt.

den Anfang der Untersuchung, weil das Verfahren der Mengenerfassung, um Gegensatz zu den rein formellen Anforderungen an die Inventur, eine in erster Linie betriebswirtschaftliche Fragestellung erfordert. Dem Ergebnis dieser Untersuchung wird das Verfahren der Wirtschaftspraxis, die handels- und steuerrechtlichen Anforderungen sowie die Forderungen der Finanzverwaltung gegenübergestellt.

2. Die Untersuchung vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre.

- a) Der Inhalt des Interesses im Hinblick auf den Gegenstand der Untersuchung.

Das betriebswirtschaftliche Interesse am Verfahren der Mengenaufnahme kann als das Streben

- aa) nach höchstmöglicher Genauigkeit, verbunden
- bb) mit der Wahrung der Wirtschaftlichkeit des Aufnahmeverfahrens

gekennzeichnet werden.

Das Streben nach höchstmöglicher Genauigkeit ist dem fortschrittlichen Unternehmer (und nur dieser kann mit dem betriebswirtschaftlichen Interesse gleichgestellt werden) zu unterstellen, weil nur eine exakte Inventur das universelle Instrument der Betriebsführung sein kann, welches sie ihrer breiten Zweckbasis nach ist. Die Wirtschaftlichkeit des Verfahrens ist eine durch die Aufwandsverursachung bedingte Forderung, welche allein dem betriebswirtschaftlichen Interesse eigentümlich ist. Jede Bestandsaufnahme, und in erster Linie die körperliche, kostet Zeit, und damit Löhne, Arbeitsausfall,
A u f w a n d .

Wie jeder Arbeitsvorgang steht auch derjenige der mengenmäßigen Bestandsaufnahme unter der Gesetzmäßigkeit des

Verhältnisses von Aufwand und Ertrag; auch hier ist zusätzliche Genauigkeit, unter sonst gleichen Bedingungen, nur mit zusätzlichem Aufwand zu erkaufen, und auch hier tritt im Grenzbereich eine Aufwandsprogression ein. Das betriebswirtschaftliche Streben kann deshalb nicht allein auf die Erreichung einer höchstmöglichen Genauigkeit gerichtet sein, sondern auf ein optimales Verhältnis zwischen Aufwandsverursachung und Genauigkeit des Ergebnisses.

Dieses Ziel kann nicht durch eine schematisch-gleichmäßige Behandlung aller Wirtschaftsgüter der Unternehmung, also nicht durch die Forderung nach genereller körperlicher Bestandsaufnahme, sondern nur durch sinnvolle Berücksichtigung der Eigenart und damit der spezifischen Erfordernisse jeder einzelnen Gruppe der Wirtschaftsgüter der Unternehmung erreicht werden. Das Aufnahmeverfahren muß auf diese sachlichen Erfordernisse jeder einzelnen Gruppe von Wirtschaftsgüter individuell im Rahmen des jeweils noch tragbar erscheinenden Arbeitsaufwands abgestimmt werden.

b) Der Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit im besonderen.

Die grundlegende Forderung nach der Verhältnismäßigkeit von Aufwand und Ergebnis ist bei der Bestandsaufnahme in zwei Abwandlungen anzutreffen, je nachdem, welche der beiden Größen als gegeben anzunehmen ist:

- aa) Bei der Stichtaginventur ist die Wirtschaftlichkeit des Aufnahmeverfahrens gewährleistet, wenn in der insgesamt für die Aufnahme verfügbaren Zeit ein bestmögliches Ergebnis erzielt wird, während
- bb) bei der auf die Dauer des ganzen Jahres verteilten Bestandsaufnahme der permanenten Inventur das Bedingungsverhältnis umgekehrt ist: das geforderte Ergebnis, nämlich eine ausreichende Genauigkeit der Mengenerfassung, muß mit möglichst ge-

ringem Aufwand bewältigt werden.

Für die folgende Untersuchung ist die Art des Bedingungsverhältnisses grundsätzlich ohne Bedeutung. Die betriebswirtschaftliche Forderung nach Wirtschaftlichkeit des Aufnahmeverfahrens stellt sich als einheitliches Problem dar. Das bei der Stichtaginventur anzutreffende Bedingungsverhältnis ist jedoch insofern zwingender, als die für die Aufnahme verfügbare Zeit objektiv begrenzt ist, während bei der permanenten Inventur die Grenze durch den Aufwand, also einer ökonomischen Größe, gegeben ist, die bis zu einem gewissen Grad variabel ist.

c) Die Möglichkeiten und Grenzen vereinfachter Aufnahmeverfahren.

aa) Die Bedeutung der einzelnen Bestände im Rahmen des Gesamtunternehmens:

Der Reichsfinanzhof hat ausdrücklich festgestellt: "Es darf auch bei der Wareninventur vom Kaufmann kein im Verhältnis zur Bedeutung des Ergebnisses unangemessener Arbeitsaufwand verlangt werden" 308).

Die Bedeutung des Ergebnisses der Inventur hängt entscheidend von dem Anteil der zu inventarisierenden Bestände am Gesamtvermögen ab. In jedem Unternehmen werden sich in dieser Hinsicht bestimmte Schwerpunkte feststellen lassen.

Dies gilt sowohl

- (a) für die einzelnen Arten von Beständen, wie Warenbestand, Geld- und Forderungsbestände, Anlagevermögen usw., als auch
- (b) innerhalb der einzelnen Bestandsgruppen selbst.
So wird in einem Fabrikbetrieb der Auftragsproduktion eine Zusammensetzung des Warenbestands wie folgt dem Durchschnitt entsprechen: 309)

308) RFH-Urteil v. 10.8.1938, RStBl.1938 S. 888;

309) Die Zahlen sind anhand von 23 Bilanzen von 11 verschiedenen Unternehmungen unterschiedlicher Branchen aus den Jahren 1954 - 1956 ermittelt.

Rohstoffe	60 %	}	des wertmäßigen Gesamtbestands.
Hilfs- und Betriebsstoffe	3 %		
Halbfabrikate	30 %		
Fertigfabrikate	7 %		

Eine Konzentration der Inventurarbeiten in den Rohstoff- und Halbfabrikatebeständen unter verhältnismäßiger Vernachlässigung derjenigen bei den übrigen Warenbeständen wäre also durchaus im Sinne des zitierten RFH-Urteils und entspräche dem betriebswirtschaftlichen Interesse.

bb) Die Anfälligkeit der einzelnen Bestände für unkontrollierbare Abgänge als Kriterium für die Wahl des Aufnahmeverfahrens:

Die generelle Forderung nach körperlicher Erfassung aller Bestände der Betriebswirtschaft trägt dem wesentlichen Umstand, daß die einzelnen Teile des Betriebsvermögens in unterschiedlichem Maß einer Erfassung auf Grund unmittelbarer Besichtigung bedürfen, nicht Rechnung. Folgendes ist zu berücksichtigen:

(a) Die Geschwindigkeit der Veränderung der Bestände auf dem Weg des regulären Wertumlaufs.

- +) Der Warenbestand des Handelsbetriebs oder der Rohstoffbestand des Industriebetriebs ist einem raschen Umschlag ausgesetzt; der Bestand wird sich zwischen zwei Inventuren regelmäßig mehrmals gegenständlich verändert haben. Unter sonst gleichen Voraussetzungen wird ein 5-maliger Umschlag auch die 5-fache Inventurdifferenz gegenüber einem Bestand, der sich nur einmal umschlägt, erbringen.
- +) Dem gegenüber wird ein Anlagegegenstand mit einem Umschlagskoeffizienten kleiner als 1 von regulären Inventurdifferenzen überhaupt nicht betroffen sein.

- (b) Die Anfälligkeit des Bestands für irreguläre Abgänge.

Hierunter fallen z.B.

- +) betriebsbedingte Vorgänge, wie Schwund, Verderb, Verdunsten, Bruch, usw., und
- +) der nicht betriebsbedingte Vorgang des Diebstahls (wenngleich in größeren Betrieben auch hier mit einer Erfahrungsziffer gerechnet werden kann).

Die Warenvorräte können von diesen betriebsbedingten und irregulären Abgängen in erheblichem Umfang bedroht sein; beim Anlagevermögen ist dies in weit geringerem, zumeist nicht nennenswerten Umfang der Fall.

- cc) Die Organisation des Rechnungswesens als Kriterium für die Wahl des Aufnahmeverfahrens.

Die Organisation des Rechnungswesens ist bei der Wahl des zweckmäßigen Aufnahmeverfahrens insofern von Bedeutung, als die Frage zu entscheiden ist, ob bei der Mengenaufnahme auf Sollziffern der Buchführung zurückgegriffen werden kann oder nicht. Die einfache Buchführung und die doppelte Buchführung mit gemischten Konten liefern keine Anhaltspunkte für die Höhe der Bestände; die doppelte Buchführung mit reinen Bestandskonten vermag über die Höhe des wertmäßigen Sollbestands auszusagen, und eine eigene Bestandsbuchführung ist darüber hinaus auch in der Lage, den mengenmäßigen Sollbestand anzugeben.

- dd) Die Wirtschaftlichkeit als Kriterium für die Wahl des Aufnahmeverfahrens im besonderen.

Die Überlegungen unter aa) bis cc) haben gezeigt, daß die einzelnen Bestände grundsätzliche Unterschiede im Hinblick auf ihre mengenmäßige Erfassung aufweisen. Diese Unterschiede gilt es im Interesse der Wirtschaftlichkeit der Inventur nutzbar zu machen:

(a) Das grundsätzliche Problem als abstraktes Beispiel:

Die Genauigkeit des Gesamtergebnisses der Inventur wird 310) von dem Genauigkeitsgrad entscheidend bestimmt, der an der Stelle mit den gegebenen Mitteln erreichbar ist, welche der Mengenerfassung die größten Hindernisse entgensetzt.

- (1) Die Verhältnisse bei genereller körperlicher Erfassung des Gesamtbestands.

Teilt man den Gesamtbestand einer Unternehmung nach dem Schwierigkeitsgrad der Mengenerfassung in mehrere Teilbereiche ein, und würde man in allen Teilbereichen eine körperliche Bestandsaufnahme mit der gleichen Intensität eines Grades, der bei der Stichtaginventur im Hinblick auf die zur Verfügung stehende Zeit gerade noch möglich ist, durchführen, so käme man (beispielsweise) zu folgenden Genauigkeitsstufen:

	Arbeitsaufwand in Tagen:	restliche Aufnahmefehler in % des Gesamt- bestands:
Bereich I	3	1 %
Bereich II	3	0,4 %
Bereich III	3	0,1 %
	9	1,5 %
	=====	=====

Das Gesamtergebnis der Mengenaufnahme wird in diesem Fall von dem Bereich I entscheidend negativ beeinflusst; bei der vereinfachenden Annahme gleich großer Bestände in allen drei Teilbereichen beträgt der Gesamtfehler $1,5 \% : 3 = 0,5 \%$ des Gesamtbestands der Betriebswirtschaft.

- (2) Verbesserung der Genauigkeit durch Abstufung der Aufnahmeintensität.

Geht man bei dieser Sachlage von der allgemeinen Erfas-

310) ebenso wie die Genauigkeit des gesamten Rechnungswesens entscheidend von der schwächsten Stelle bestimmt wird; Seite 2.

sung aller Bestände der Betriebswirtschaft durch Zählen, Messen oder Wiegen ab, und konzentriert die innerhalb der gegebenen Zeit oder mit gegebenem Aufwand mögliche Arbeitsaufwendung auf die s c h w a c h e Stelle des Gesamtbestands, also auf Bereich I unter verhältnismäßiger Vernachlässigung des Bereichs II und III, so könnte sich das Ergebnis wie folgt verändern:

	Arbeitsaufwand in Tagen:	restlicher Aufnahmefehler in % des Gesamt- bestands:
Bereich I	6	0,5 %
Bereich II	2	0,5 %
Bereich III	1	0,1 %
	9	1,1 %
=====		

Unter der vereinfachenden Annahme gleich großer Bestände in allen Teilbereichen hätte sich der restliche Aufnahmefehler auf $1,1 : 3 = 0,36 \%$ vermindern lassen.

(3) Folgerung:

Eine sinnvolle Abstufung der Intensität der Mengenaufnahme unter Berücksichtigung der spezifischen Eigenart der einzelnen Bestandsgruppen der Unternehmung ist notwendige Voraussetzung

- +) sowohl für die Wahrung der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens, und damit von Standpunkt des betriebswirtschaftlichen Interesses zu fordern,
- +) als auch zur Erreichung der optimalen Genauigkeit des Gesamtergebnisses der Inventur, und liegt unter diesem Gesichtspunkt auch im Interesse Aussenstehender.

Die Auffassung, daß nur eine generelle körperliche Bestandsaufnahme aller Wirtschaftsgüter der Unternehmung den Genauigkeitsanforderungen des Handels- und Steuerrechts entsprechen könne, ist damit widerlegt.

Die unter (1) und (2) angeführten Beispiele bedienen sich notwendig vereinfachender Darstellungsmethoden; die grundsätzliche Gültigkeit ist jedoch einleuchtend. Dies wird besonders dann ersichtlich, wenn man diese abstrakte Darstellung auf wirkliche Verhältnisse überträgt:

(b) Die praktische Anwendung der Forderung nach Abstufung der Aufnahmeintensität.

Die Aufteilung der Gesamtbestände der Unternehmung in Teilbereiche ist in mehrfacher Hinsicht möglich:

Am deutlichsten wird die dargestellte Problematik, wenn man die einzelnen Vermögensgruppen der Unternehmung als Teilbereiche auffaßt:

Bereich I = Warenbestand; höchste Aufnahmeintensität durch lückenlose körperliche Erfassung.

Bereich II = Geldbestände oder Forderungen und Schulden; geringere Aufnahmeintensität, körperliche Aufnahme nur in besonderen Fällen.

Bereich III = Anlagevermögen; geringste Aufnahmeintensität, körperliche Aufnahme als Ausnahmefall.

Dieser Gesichtspunkt interessiert in diesem Zusammenhang besonders und wird ³¹¹⁾ bei der Besprechung der gesetzlichen Anforderungen noch besonders behandelt.

Darüber hinaus ist es durchaus sinnvoll, eine einzelne Vermögensgruppe nochmals in Teilbereiche zu zerlegen, um so auch innerhalb einer Vermögensgruppe zu einer Abstufung der Aufnahmeintensität zu gelangen.

So kann man z.B. unter dem Gesichtspunkt der Bedeutung der einzelnen Warengruppen ³¹²⁾ innerhalb des Warenbestandes eine Unterteilung vornehmen.

311) siehe Seite 150 f.;

312) siehe Seite 138 f.;

Als Beispiel diene die Aufspaltung der Wareninventur einer Metallwarenfabrik:

	Anzahl der Gegenstände	Gesamtwert des Bestands	Durchschnitts- wert eines Postens
Gesamtbestand	9.150	124.000.--	13,55
darin enthaltene Kleinteile und schwer verwert- bare (abgewerte- te) Waren:	4.700	5.000.--	1,06

Der wertmäßige Anteil der Kleinteile ist somit nur 4 %, während der mengenmäßige Anteil an der Gesamtzahl der aufzunehmenden Gegenstände 51 % beträgt.

Eine exakte Mengenerfassung der Kleinteile durch Zählen, Messen und Wiegen wäre somit arbeitsmäßig nicht zu vertreten: sie würde annähernd die Hälfte der gesamten Aufnahmearbeit absorbieren, und sich in der Genauigkeit des Gesamtergebnisses der Inventur nur mit einem Gewicht von 4 % niederschlagen können.

(c) Die rationellen Verfahren der Mengenerfassung.

Eine Verminderung der Intensität der Mengenaufnahme durch weniger genaue Durchführung ein und desselben Aufnahmeverfahrens, z.B. der körperlichen Aufnahme mittels Zählen, ist grundsätzlich abzulehnen. Diese Methode der "Vereinfachung" ist aber die zwangsläufige Folge der generellen Forderung nach körperlichen Bestandsaufnahme, sobald die zur Verfügung stehende Zeit bei der Stichtaginventur oder der tragbare Aufwand bei der permanenten Inventur eine gleich sorgfältige Durchführung des angewandten Aufnahmeverfahrens bei allen aufzunehmenden Beständen nicht gestattet.

Die Forderung nach sinnvoller Abstufung der Aufnahmeintensität hat dem gegenüber die Auswahl zweckentsprechen-

der Aufnahmeverfahren für die einzelnen Bestände der Unternehmung zum Gegenstand. Das einmal gewählte Verfahren kann aber nicht mit unterschiedlicher Intensität angewandt werden, ohne die Genauigkeit des Ergebnisses in unerlaubter Weise zu gefährden.

Die Möglichkeiten der Rationalisierung des Verfahrens der körperlichen Bestandsaufnahme durch Zählen, Messen oder Wiegen sind in einzelnen Unternehmungen wohl noch sehr beträchtlich; insgesamt aber sind sie begrenzt. Für die vorliegende Untersuchung sind deshalb die vereinfachten Verfahren der Mengenerfassung von weit größerer Bedeutung. Nachfolgend sollen die zwei interessantesten der auf Seite 135 genannten Methoden noch kurz erläutert werden:

Die Stichprobe:

Das Verfahren, bei Vorhandensein einer laufenden Bestandsbuchführung den Soll-Ist-Vergleich in Form von Stichproben vorzunehmen, ist in USA seit langem bewährt und auch von den Finanzbehörden anerkannt. Es sind aber auf statistischen Erkenntnissen beruhende "gezielte" Stichproben zu fordern. Das Verfahren ist zudem nur in großen Betrieben anwendbar, wo das Gesetz der großen Zahl wirksam sein kann. Die einwandfreie Durchführung erfordert wohl auch Kenntnisse, welche im Kleinbetrieb nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden können.

Das Rechnen mit einer Festmenge:

Bei diesem Verfahren wird ein Teilbereich der Gesamtbestände einer Unternehmung überhaupt nicht mengenmäßig erfaßt, sondern mit einer gleichbleibenden Menge angesetzt. Das Verfahren geht von der Voraussetzung aus, daß sich eine Güterart des Betriebs bei gleichbleibenden Betriebsverhältnissen aus technischen Gründen nicht oder nur sehr wenig verändern kann. Als Beispiel hierfür können dienen: Menge der in der Produktion befindlichen Garne einer Spinnerei oder Weberei; Füllung der Apparaturen

in der chemischen Industrie; Bettwäsche und Geschirr eines Hotelbetriebs; Transporteinrichtungen im Untertagebau einer Bergwerksgesellschaft ³¹³⁾.

Die Beispiele sind bewußt sowohl dem Anlage- als auch dem Umlaufvermögen entnommen; in beiden Bereichen ist diese Methode anwendbar, wenn technische Momente eine gleichbleibende Menge bedingen.

Die Zugänge zu den so inventarisierten Anlagegruppen werden in der Buchführung unter der Fiktion, daß sie dem jeweiligen Verbrauch entsprechen, als Aufwand behandelt. Besonders interessant wird dieses Verfahren, wenn es mit einer Durchschnitts- oder Festwertbewertung kombiniert wird ³¹⁴⁾.

3. Das Verfahren der Wirtschaftspraxis.

Die in der Wirtschaftspraxis üblichen Verfahren der Mengenfeststellung zeigen eine überraschende Übereinstimmung mit den vorhergehend deduktiv ermittelten Erfordernissen vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre. Die Unterschiede in dem für die einzelnen Bestandsgruppen angewandten Aufnahmeverfahren sind so groß, daß die einzelnen Bestände getrennt besprochen werden müssen.

- a) Der Warenbestand (Handelsbetrieb) bzw. Rohstoffbestand (Industriebetrieb):

Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags von 1933 ³¹⁵⁾ führt aus: "Auch darüber, ob jeder Gegenstand bei der Inventur aufgenommen werden muß, oder ob, wenigstens bei kleinen Gegenständen, eine Zusammenfassung, also eine schätzweise Aufnahme genügt, besteht

313) van der Velde, a.a.O., S. 272;

314) Siehe Seite 177 f.;

315) BStBl. 1933 S. 1062;

eine einhellige Auffassung (bei den befragten Wirtschaftskreisen) nicht".

Das Ergebnis der Umfrage ist, bei Zusammenfassung der im Gutachten verstreut dargestellten Ansichten, folgendes:

- (a) Einmütigkeit besteht darüber, daß wertvolle Gegenstände einzeln und exakt aufzunehmen sind;
- (b) überwiegend werden jedoch kleinere Gegenstände von geringem Wert und abgewertete Artikel durch Schätzung aufgenommen.
- (c) Die Verhältnisse liegen in den einzelnen Wirtschaftszweigen, und hier wieder nach dem engeren Gegenstand des Geschäfts, verschieden. Als Beispiele für schwierige Verhältnisse der Mengenerfassung werden im Gutachten Apotheken, Eisenwarenhändler und der Buchhandel genannt, wobei es sich aber nur um eine willkürliche Aufzählung handeln kann.

Für die Durchführung einer Schätzung sind aus dem Gutachten (sinngemäß) folgende Grundsätze zu entnehmen:

- (a) Die Schätzungen müssen sich "in vernünftigen Grenzen halten";
- (b) sie müssen getrennt für jeden Artikel vorgenommen werden;
- (c) sie sollen sich nur auf angerissene Pakete, Behälter usw. erstrecken; Originalverpackungen müssen durch Zählen aufgenommen werden.

Das Gutachten repräsentiert die Meinung ordentlicher Kaufleute aus dem Jahre 1933. In den vergangenen 24 Jahren hat sich hieran nichts geändert. Es entspricht auch heute noch in vollem Umfange der Übung der Wirtschaftspraxis; dies kann ich auf Grund eigener Erfahrung bestätigen.

b) Die übrigen Bestände:

Das Gutachten versteht unter dem Begriff "Inventur" lediglich die Warenbestandsaufnahme. Die Erfassung der übrigen Bestände der Unternehmung wird deshalb im Gutachten nicht erwähnt.

Die kaufmännische Übung ist nach meinen eingehenden Feststellungen in 24 Unternehmungen verschiedener Branchen und Betriebsgrößen im Hinblick auf die Erfassung der übrigen Bestände folgende:

Die Geldbestände werden ausnahmslos durch "Kassensturz", also durch körperliche Erfassung mittels Zählen, bei Banken bezüglich des Hartgelds auch mitunter durch Messen oder Wiegen, aufgenommen. Bei größeren Bewegungen erfolgt dies täglich, sonst in nicht zu langen Zeitabständen, zum Inventurstichtag jedenfalls.

Bankguthaben und -schulden werden zum Inventurstichtag mit den entsprechenden Saldomitteilungen der Bankinstitute verglichen. In diesem Fall kann man also auch, wie bei der körperlichen Bestandsaufnahme im engeren Sinne, von einem Soll-Ist-Vergleich sprechen.

Forderungen und Verbindlichkeiten werden regelmäßig nur buchmäßig festgestellt. Die Einholung von Saldenbestätigungen der Geschäftspartner ist allgemein weder in Deutschland noch in USA ³¹⁶⁾ gebräuchlich. Es entspricht aber der Gepflogenheit ordentlicher Kaufleute, bei sehr wesentlichen Salden oder bei nicht regulär erscheinenden Konten zum Inventurstichtag eine Abstimmung mit dem Geschäftspartner vorzunehmen.

Halbfabrikate werden entweder wie die Rohstoffbestände, aber exakt nach Bearbeitungsstufen gegliedert, körperlich erfaßt, oder, wenn eine solche Aufnahme nicht möglich ist (halbfertige Bauten), überhaupt nur wertmäßig aufgenommen.

316) so: Trumpler, Bilanz..., a.a.O., S. 263;

Anlagevermögen:

Die Bestandsaufnahme des Anlagevermögens wird in der Praxis ausserordentlich unterschiedlich durchgeführt. Wie noch dargestellt wird, liegt mittlerweile, durch die zeitweise überspitzten steuerlichen Anforderungen veranlaßt, eine umfangreiche literarische Bearbeitung der steuer- und handelsrechtlichen Anforderungen vor. Eine Erforschung der Verfahrensweise der Wirtschaftspraxis, ähnlich der anzuerkennenden Bemühung des Reichsfinanzhofs im Jahre 1933 bezüglich der Warenbestandsaufnahme, ist in der gesamten Literatur nicht zu finden. Ein beträchtlicher Teil der Mißverständnisse und Fehlurteile dürfte auf diesen Umstand zurückzuführen sein. Deshalb habe ich in 23 mir zugänglichen Unternehmungen verschiedenster Wirtschaftszweige und Branchen und unterschiedlicher Betriebsgrößen eigene Ermittlungen angestellt. Es handelt sich ausschließlich um Unternehmungen mit handels- und steuerrechtlicher Buchführungspflicht; zudem befinden sich unter den untersuchten Unternehmungen solche mit überdurchschnittlich organisiertem Rechnungswesen, aber auch solche, die hierauf keinen Wert legen. Das Ergebnis der Untersuchung kann also als repräsentativer Schnitt durch die Wirtschaftspraxis gewertet werden, wenngleich es für ein abschließendes Urteil freilich noch ausgedehnterer Ermittlungen bedürfte.

Das Ergebnis meiner Feststellungen ist, daß

18 von 23 = 80 % der Unternehmungen keine körperliche Bestandsaufnahme durchführen und auch keine Anlagenbuchführung oder Abschreibungslisten besitzen;

4 von 23 = 17 % der Unternehmungen keine körperliche Bestandsaufnahme für das Anlagevermögen durchführen, aber Abschreibungslisten in primitiver Form, ohne die Erfordernisse der Einkommensteuer Richtlinien, führen, und

1 von 23 = 3 % der Unternehmungen sowohl eine körperliche Bestandsaufnahme in Form der Stichtaginventur für das Anlagevermögen durchführen, als auch eine allen gesetzlichen Erfordernissen entsprechende Anlagenkartei fortlaufend führen.

In 80 % der untersuchten Fälle werden die Bilanzwerte des Anlagevermögens ohne Inventur allein auf Grund des Ausweises der Finanzbuchführung ermittelt. Die Abschreibungen werden regelmäßig so festgestellt, daß die Zugänge der einzelnen Jahre nach gleichen Abschreibungssätzen zusammengefaßt werden, und von diesem Gesamtbetrag der Zugänge die Abschreibungen pauschal, bis zur Aufzehrung des Gesamtbetrags, berechnet werden.

In allen untersuchten Unternehmungen werden aber die Geld- und Warenbestände sehr sorgfältig inventarisiert und Saldenlisten über Forderungen und Verbindlichkeiten erstellt.

Es ist somit erlaubt, festzustellen, daß

- (a) die alljährliche körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens in der Wirtschaftspraxis nicht üblich ist, und
- (b) die buchmäßige Fortschreibung der Einzelgegenstände noch keineswegs allgemein verbreitet ist, wenngleich dieses Verfahren auch, besonders in größeren Unternehmen, in zunehmendem Maße Eingang findet.

4. Die körperliche Bestandsaufnahme vom Standpunkt des Handelsrechts.

Über die Art und Weise der Mengenerfassung schreiben weder das Handelsgesetzbuch, noch die handelsrechtlichen Spezialgesetze konkretes vor. Deshalb ist eine Auslegung des Gesetzes erforderlich.

a) Der Inhalt des handelsrechtlichen Interesses im Hinblick auf den Gegenstand der Untersuchung.

Die handelsrechtlichen Inventarisierungsvorschriften werden allgemein ³¹⁷⁾ als Kodifikation des Gläubigerschutzprinzips im Inventurrecht betrachtet; als Inhalt des Gläubigerinteresses wird überwiegend der Ausweis eines gegenüber den tatsächlichen Verhältnissen möglichst niedrigen Vermögens und Gewinns bezeichnet. ³¹⁸⁾ Das Handelsrecht, stellvertretend für die Gläubiger eines Unternehmens, ist an der Inventur nur insoweit interessiert, als deren Beziehung zur Bilanz in Frage steht.

b) Die Forderung nach genereller körperlicher Bestandsaufnahme und das Prinzip des Gläubigerschutzes.

aa) Die konstruktive Funktion der Inventur und das reine Minderungsinteresse:

Dem reinen Minderungsinteresse kommt jede Verfahrensweise der Mengenerfassung entgegen, welche die Gewähr dafür bietet, daß keinesfalls zu hohe Mengenbestände erfaßt werden. Einer so gearteten Bestandserfassung wäre vom Standpunkt dieses Interesses aus nicht zu widersprechen, auch wenn die Aufnahme nicht absolut genau erfolgt. Die Ungenauigkeiten müßten sich lediglich mit Sicherheit in einer zu niedrigen Bestandserfassung niederschlagen. Diese Art der Aufnahme könnte auf eine exakte Mengenfeststellung auf Grund körperlicher Aufnahme aller Bestände ohne weiteres verzichten; eine großzügige Schätzung der Bestände, eventuell auf Grund unmittelbarer Besichtigung und unter Zuhilfenahme von Buchunterlagen sowie mit entsprechenden Sicherheitsabschlägen, würde der Forderung des reinen Minderungsinteresses vollauf genügen. Das Ver-

317) RGStr. 4, 120; 47, 311; ständige Rechtsprechung;

318) RG 131, 192; Baumbach; HGB, a.a.O., Anm.1 B zu § 40; und viele andere RG-Urteile und HGB-Kommentare;

fahren würde nichts anderes darstellen, als die Ausdehnung der allseits ohne weiteres hingenommenen Inhaltsauslegung des Gläubigerschutzprinzips im Wertbereich auch auf den Mengenbereich des betriebswirtschaftlichen Vermögensgefüges.

bb) Die Erläuterungsfunktion des Inventars und das richtig verstandene Gläubigerinteresse:

Die Funktion des Inventars, der Erläuterung der Bilanz zu dienen, würde mit dem unter aa) gekennzeichneten Verfahren gefährdet. Würde nicht nur im Wertbereich, sondern auch im Mengenbereich des kaufmännischen Rechnungswerks jede beliebige "Untertreibung" gebilligt und als Ultima ratio des Gläubigerschutzgedankens schlechthin betrachtet werden, dann würde jede Möglichkeit einer annähernd zutreffenden Information der Gläubiger über den wahren Vermögensstand und die wirkliche Ertragslage der Unternehmung wegfallen. Dem Mengenbereich des Inventars muß es also verwehrt sein, an der allgemeinen Auslegung des Gläubigerschutzprinzips teilzuhaben. Bei den bestehenden Bewertungsvorschriften des Handelsrechts ist die Inventur mit zutreffenden Mengenangaben die einzige Unterlage, aus der Gläubiger und sonstige interessierte Aussenstehende einen Anhaltspunkt über den effektiven Stand des Vermögens gewinnen können. Wenn man das Gläubigerinteresse richtig einschätzt, wird man auf der Forderung nach exakter Mengenangabe im Inventar bestehen müssen.

cc) Die vom Handelsrecht zu fordernde Genauigkeit der Mengenerfassung in der Inventur:

Auf Grund der vorhergehenden Überlegung, und stets unter der Voraussetzung, daß das Handelsrecht in erster Linie die Interessen der Gläubiger der Unternehmung vertritt, wäre die handelsrechtliche Anforderung hinsichtlich der Mengenerfassung in der Inventur mit dem Interesse der

Gläubiger an einer zutreffenden Information über den Vermögensstand und die Ertragslage des Unternehmens zu identifizieren.

Die Beurteilung der Ertragskraft stellt regelmäßig höhere Ansprüche an die Genauigkeit, weil eine Ungenauigkeit in bestimmter Höhe zwar Vermögen und Ertrag in gleicher Höhe beeinflußt, aber das Ertragsbild relativ stärker verschiebt.

Im ganzen darf die unter diesem Gesichtspunkt zu stellende Genauigkeitsanforderung aber nicht überschätzt werden. Der Gläubiger muß lediglich im Stande sein, auf Grund der ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen die Situation des Unternehmens in dem Ausmaß beurteilen zu können, als für den Schutz seiner Eigeninteressen erforderlich ist. Keinesfalls sind, etwa unter dem Gesichtspunkt des zu schützenden Fremdinteresses, wie oft argumentiert wird, höhere Genauigkeitsanforderungen zu stellen, als sie dem Eigeninteresse ordentlichen Kaufleute unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten entsprechen.

Soweit hierzu überhaupt generell Stellung genommen werden kann, wäre die aus dem Gläubigerschutzinteresse des Handelsrechts deduktiv abgeleitete Genauigkeitsanforderung wie folgt zu präzisieren:

- (a) Eine Totalschätzung des gesamten Warenbestands würde die hier erlaubte Fehlertoleranz überschreiten. Die Meinung von G n a m ³¹⁹⁾, daß "ein Abschlag auf Grund langjähriger Beobachtungen und Erfahrungen etwaige Schrumpfungen der Warenmenge ebenso genau erfassen (könnte) wie die übliche Inventur" muß als vollkommen unrichtig bezeichnet werden. Totalschätzungen von Warenbeständen sind regelmäßig vollkommen abzulehnen. Ich habe bei diesem Verfahren Fehlschätzungen zwischen 20 und 30 % selbst bei geübten Praktikern beobachten können.

319) Gnam, in BB 1954, S. 157;

In diesem Bereich müßte also eine exakte Mengenerfassung auf Grund körperlicher Bestandsaufnahme, notfalls mit betriebswirtschaftlich vertretbaren Teilschätzungen und unter Zugrundelegung von Ergebnissen der buchmäßigen Bestandsfortschreibung, selbst unter Berücksichtigung der relativ geringeren Genauigkeitsanforderungen der Gläubiger gefordert werden.

- (b) Die übrigen Bestände der Unternehmung könnten (ausser den Geldbeständen) regelmäßig durch buchmäßige Fortschreibung ermittelt werden.
- (c) Besonders aber wird eine körperliche Erfassung des Anlagevermögens vom Standpunkt der Gläubiger und damit des Handelsrechts niemals gefordert werden können. Die Gründe hierfür sind:
 - +) Die betriebswirtschaftlichen Überlegungen haben gezeigt ³²⁰⁾, daß eine körperliche Erfassung des Anlagevermögens die Genauigkeit der Mengenerfassung im Hinblick auf diesen Teilbereich nicht nennenswert zu steigern vermag, daß aber durch diese Forderung der für schwierig erfaßbare Bestände verfügbare (Zeit- oder Geld-) Aufwand unnötig geschmälert würde, und damit die Genauigkeit des Gesamtergebnisses beeinträchtigt werden könnte ³²¹⁾.
 - +) Ist schon objektiv durch körperliche Erfassung des Anlagevermögens im Hinblick auf das Gesamtergebnis der Inventur kein Genauigkeitsgewinn zu erwarten, so sind die Gläubiger des Unternehmens ohnehin nicht berechtigt, überspitzte Genauigkeitsanforderungen zu stellen ³²²⁾.
 - +) Diese Argumentation ist aus der Zwecksetzung der Inventur und den Interessen der Gläubiger abgeleitet.

320) Seite 137;

321) Seite 138 f.;

322) Seite 151;

Eine solche Ableitung wäre nicht am Platz, wenn das materielle Recht und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Bestandteil desselben die körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens vorschreiben würden.

Im Hinblick auf das gesetzte Recht ist dies nicht der Fall ³²³⁾, und die Darstellung der Verfahrensweise der Wirtschaftspraxis ³²⁴⁾ hat gezeigt, daß die körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens keineswegs den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

- +) Diesen Standpunkt hat auch Adler ³²⁵⁾ noch im Jahre 1948 uneingeschränkt vertreten; erst 1957 schränkt Adler ³²⁶⁾ diese Ansicht mit folgender Bemerkung ein: "Voraussetzung für die handelsrechtliche Anerkennung (der Fortschreibung des Anlagevermögens in der Finanzbuchführung) wird es aber sein, daß dies auch steuerlich als gleichwertiger Ersatz für ein Bestandsverzeichnis angesehen werden kann, was zweifelhaft ist".

Diese Argumentation ist völlig verfehlt. Die handelsrechtliche Anerkennung des Verfahrens ist keinesfalls von der steuerlichen abhängig. Das Verhältnis ist gerade umgekehrt ³²⁷⁾. Zudem kann das Steuerrecht schon rein formal niemals bestimmen, was handelsrechtlich anzuerkennen ist; es könnte lediglich auf *s e i n e m* Gebiet Recht setzen, und selbst dies wird weder von den Steuergesetzen, noch von der steuerlichen Recht-

323) Siehe Seite 150 f.;

324) Siehe Seite 146 f.;

325) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Auflage 1949, S. 152;

326) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Auflage 1957, Anm. 109;

327) zuletzt: BFH-Urteil v. 27.8.1953, BStBl. 1953 S. 357;

sprechung im Hinblick auf die mengenmäßige Erfassung des Anlagevermögens getan; vielmehr wird eindeutig auf die "handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" verwiesen ³²⁸⁾.

5. Die Anforderung an die mengenmäßige Bestandsaufnahme vom Standpunkt des Steuerrechts

a) Die Forderungen der Steuergesetze.

Nach § 161 Abs. I AO ist eine jährliche Bestandsaufnahme zur Erstellung der Abschlüsse erforderlich. Diese originäre steuerliche Inventurvorschrift schreibt also lediglich eine Bestandsaufnahme vor, soweit sie für die Erstellung des Abschlusses vonnöten ist. Das Verfahren der Wirtschaftspraxis ³²⁹⁾ zeigt, daß ein Abschluß auch ohne körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens erstellt werden kann, daß aber hinsichtlich des Warenbestands grundsätzlich kein anderes Aufnahmeverfahren den Genauigkeitserfordernissen der Kaufmannschaft ³³⁰⁾ und der Betriebswirtschaftslehre ³³¹⁾ entspricht.

Die derivative Inventurvorschrift des § 160 Abs. I AO ist lediglich geeignet, die handelsrechtliche Vorschrift zu einer steuerlichen zu machen. Das Handelsrecht schreibt keine generelle körperliche Erfassung aller Bestände der Unternehmung vor ³³²⁾.

Die Vorschrift des § 5 EStG 1955 macht diese Bezugnahme auf die einschlägigen handelsrechtlichen Anforderungen noch deutlicher.

Schließlich besagen die §§ 172 und 208 AO sowie § 42 EStDV 1952, daß das Ergebnis der Handelsbücher der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Die für die Handelsbilanz erstellten Inventare müssen als notwendiger Bestandteil der handelsrechtlichen Buchführung ³³³⁾ somit auch

328) Ich verweise auf § 5 EStG 1955; 329) s. Seite 146 f.;

330) Siehe Seite 149; 331) Siehe Seite 136;

332) Siehe Seite 150; 333) Siehe Anmerkung 61) Seite 31;

für den Bereich des Steuerrechts anerkannt werden ³³⁴⁾. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz kann also unbedenklich auf die Inventur ausgedehnt werden; nach allgemeiner Ansicht ³³⁵⁾ kann dieser Grundsatz nur insoweit eingeschränkt werden, als Steuergesetze selbst gegenteiliges bestimmen.

Wie dargestellt, sind in Steuergesetzen keine Vorschriften über die mengenmäßige Erfassung der Wirtschaftsgüter enthalten. Eine Forderung nach körperlicher Bestandsaufnahme für alle Wirtschaftsgüter der Unternehmung, einschließlich des Anlagevermögens, ist durch die Steuergesetze nicht gestützt.

b) Die Forderungen der steuerlichen Rechtsprechung.

In ständiger Rechtsprechung hat der Reichs- und Bundesfinanzhof festgestellt, daß "unter einer ordnungsmäßigen Buchführung im steuerlichen Sinne eine Buchführung zu verstehen sei, die den Grundsätzen des Handelsrechts entspricht" ³³⁶⁾.

Diese Formulierung des Bundesfinanzhofs gab schon zu mehreren Mißdeutungen Anlaß, von denen eine auf den Gegenstand vorliegender Untersuchung direkten Bezug hat:

G n a m ³³⁷⁾ identifiziert die "Grundsätze des Handelsrechts" mit dem reinen Minderungsinteresse als Ausfluß des Gläubigerschutzprinzips. An die steuerliche Inventur wären nach dieser Ansicht also nur die unter diesem Gesichtspunkt abgeleiteten Anforderungen an die Genauigkeit der Mengenaufnahme ³³⁸⁾ zu stellen; der Handelsbrauch ginge nach der Meinung von Gnam bereits weit über diese Anforderungen hinaus.

Dieser Ansicht von Gnam ist nicht beizupflichten. Hier

334) Gnam in Betrieb 1954, S.157-159;

335) Niepoth in Betrieb 1954; S. 159;

336) BFH-Urteil v. 27.8.1953, BStBl.1953, S. 157;

337) Gnam, Betrieb 1954; S. 158;

338) Siehe Seite 48 f.;

wird das M o t i v der handelsrechtlichen Forderungen an die Inventur (Gläubigerschutz) mit den Einzelanforderungen des Gesetzes zur Verwirklichung dieses Ziels wechselt. Diese Einzelanforderungen decken sich mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Die ideelle Forderung des Handelsrechts ist der Schutz der Gläubiger; die materielle, konkrete Forderung zur Gewährleistung dieses Schutzes sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; diese rekrutieren sich wiederum im wesentlichen aus dem Handelsbrauch.

Die Forderung der steuerlichen Rechtsprechung nach einer "den Grundsätzen des Handelsrechts" entsprechenden Inventur ist deshalb als Forderung nach Übereinstimmung des Verfahrens der Bestandserfassung mit den Anschauungen ordentlicher Kaufleute und damit mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzufassen.

Meine Ansicht wird auch durch die Tatsache unterstützt, daß der Reichsfinanzhof 1933 ein Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags über die tatsächlichen Gepflogenheiten der Kaufmannschaft bei der Inventur ³³⁹⁾ eingeholt, und dessen Ergebnis in der weiteren Rechtsprechung weitgehend zum Maßstab der steuerlichen Anforderungen an die Inventur gemacht hatte. Er hat damit den Handelsbrauch im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Inhalt der steuergesetzlichen Inventurvorschrift erklärt, wie dies nach wörtlicher Auslegung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen wohl auch nicht anders möglich war. Hätte die steuerliche Rechtsprechung die Ansicht von Gnam vertreten, hätte es des schon mehrfach zitierten Gutachtens nicht bedurft. Der Reichs-, und neuerdings auch der Bundesfinanzhof hätten sich lediglich zu überlegen brauchen, wie die Belange der Gläubiger eines Unternehmens am besten zu schützen wären, eine Fragestellung, die dem steuerlichen Interesse am kaufmännischen Rechnungswesen zudem fernliegen dürfte.

339) BStBl. 1933, S. 1062;

Die Anforderungen der steuerlichen Rechtsprechung an das Verfahren der Mengenerfassung in der Inventur decken sich somit mit den Anschauungen ordnetlicher Kaufleute. Nach dem Handelsbrauch zu schließen ³⁴⁰⁾, bedarf es also der körperlichen Bestandsaufnahme beim Warenbestand regelmäßig, bei den übrigen Beständen der Unternehmung nur mit teils erheblichen Einschränkungen, und beim Anlagevermögen keinesfalls.

c) Die Forderungen der Finanzverwaltung.

Im Gegensatz zu den Steuergesetzen, und in weit höherem Maße als die steuerliche Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung detaillierte Anforderungen an das Verfahren und die Genauigkeit der mengenmäßigen Bestandserfassung gestellt. Diese Anforderungen sind zweitweise für das Anlagevermögen und das Vorratsvermögen sehr verschieden; sie sind deshalb getrennt zu besprechen.

aa) Die Anforderungen der Finanzverwaltung an die mengenmäßige Erfassung des Vorratsvermögens:

Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, daß die Inventur des Vorratsvermögens ausnahmslos durch körperliche Aufnahme im Sinne von Zählen, Messen oder Wiegen erfolgen müsse; Mengenschätzungen werden auch für noch so unbedeutende Teilbereiche nicht erlaubt.

Dies ergibt sich mittelbar aus Abschnitt 45 a Absatz 3 der EStR 1950 - 1952 (in den EStR 1953-55 nicht mehr enthalten) und unmittelbar aus Abschnitt 45 a Absatz 4 EStR 1950 - 52, Abschnitt 25 Absatz 4 EStR 1953-54 und Abschnitt 30 Absatz 4 EStR 1955.

Damit fordert die Finanzverwaltung eine Form der Inventur des Vorratsvermögens, welche weder durch Gesetz ³⁴¹⁾, noch

340) Siehe Seite 148;

341) Siehe Seite 154 f.;

durch Handelsbrauch³⁴²⁾, noch durch die steuerliche Rechtsprechung³⁴³⁾ gedeckt ist, denn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gestatten partielle Schätzungen ohne weiteres³⁴⁴⁾.

Die Finanzverwaltung versucht damit, den Handelsbrauch über ihre Verwaltungsanordnungen (Richtlinien) "umzumodeln"³⁴⁵⁾. Das Motiv hierzu ist in erster Linie aus dem Revisionsinteresse der Finanzverwaltung abzuleiten; durch gesteigerte Anforderungen an das Zustandekommen des Inventars will die Finanzverwaltung ihre Kontrollmöglichkeiten verbessern. Das Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt für diese Forderung nicht in Betracht: durch die Forderung nach genereller körperlicher Bestandsaufnahme des gesamten Vorratsvermögens ohne Zubilligung von Ausnahmen und Partialschätzungen kann die Genauigkeit des Inventurergebnisses wohl theoretisch, aber nicht praktisch verbessert werden, wie betriebswirtschaftliche Überlegungen unter Berücksichtigung der Aufwandsverursachung gezeigt haben³⁴⁶⁾.

Auf die Stellung der Finanzverwaltung zur Frage der permanenten Inventur des Vorratsvermögens wird in anderem Zusammenhang noch ausführlich eingegangen³⁴⁷⁾.

bb) Die Anforderungen der Finanzverwaltung an die mengenmäßige Erfassung des Anlagevermögens:

Die Anforderungen der Finanzverwaltung an die mengenmäßige Erfassung des Anlagevermögens haben sich in den vergangenen Jahren mehrmals geändert. Ein heftiger Streit der Interessen hat sich an dieser Frage entzündet. Die Forderungen der Finanzverwaltung können besonders in dieser Hinsicht als ein deutliches Beispiel für ein einseitiges Vordrängen eines Einzelinteresses auf Kosten der übrigen gewertet werden. Deshalb soll der Darstellung der Entwicklung und Beurteilung der Berechtigung dieser Forderungen mehr Raum gegeben werden, als der Sache nach gerechtfertigt wäre.

342) Siehe Seite 147; 343) Siehe Seite 154/55;

344) Siehe Seite 145; 345) Gnam, Betrieb 1954, Seite 158;

346) Ich verweise auf Seite 139/40; 347) s.nächste Seite!

Vor dem Kriege war die Frage der körperlichen Erfassung des beweglichen Anlagevermögens steuerlich nicht von Interesse. Dies ergibt sich deutlich daraus, daß der Reichsfinanzhof sich ausschließlich mit der Inventur des Vorratsvermögens auseinanderzusetzen hatte. In dem vom Reichsfinanzhof angeforderten Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags ³⁴⁸⁾ ist ebenfalls nur von der Inventur des Vorratsvermögens die Rede; die Inventur des Anlagevermögens wird nur in einem Nebensatz erwähnt, indem festgestellt wird: "Soweit uns Mitteilungen darüber gemacht worden sind, scheinen regelmäßige Inventaraufnahmen (=Inventur des Anlagevermögens) am Schluß eines Geschäftsjahrs nicht üblich zu sein". Mir ist auch kein Fall bekannt geworden, in dem ein Finanzamt auf den Nachweis des Anlagevermögens durch körperliche Bestandsaufnahme bestanden hätte.

An den g e s e t z l i c h e n Vorschriften hat sich seither nichts in diesem Sinne erwähnenswertes geändert; die steuerliche Rechtsprechung hat den Grundsatz der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Vorschriften für die Beurteilung der steuerlichen Anforderungen an Inhalt und Zustandekommen des Inventars nur noch deutlicher zum Ausdruck gebracht; die Finanzverwaltung hingegen hat ihre Auffassung erheblich verschärft.

Von einer Änderung der Auffassung der Finanzverwaltung, wie in der Literatur vielfach angenommen wird, kann man nicht sprechen. Offenbar hatte die Steuerbehörde schon vor dem Kriege den Standpunkt vertreten, daß eine körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens erforderlich ist. Dies ergibt sich daraus, daß der Ministerialerlaß vom 6.1.1945 ³⁴⁹⁾ infolge kriegsbedingter Verein-

347) Seite 190 ff. in Zusammenhang mit der Frage des Inventurverfahrens.

348) RStBl. S. 1062;

349) RdF-Erlaß S.2150 - 486 III vom 6.1.1945, RStBl. 1945 S. 9;

fachungsmaßnahmen die "jährliche körperliche Bestandsaufnahme" für "abnutzbare und nicht abnutzbare Betriebsanlagegüter" unter genau angegebenen, sehr strengen Voraussetzungen und auf Antrag des Pflichtigen durch eine solche in zweijährigem Turnus zu ersetzen gestattet. Zur Rechtslage durch die Finanzverwaltung bis 1945 kann somit festgestellt werden:

- (a) Bis 6.1.1945 stand der Reichsminister der Finanzen auf dem Standpunkt, daß eine alljährliche körperliche Erfassung des beweglichen und u n - beweglichen Anlagevermögens als Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Buchführung zu betrachten sei.
- (b) Die Anforderungen an die körperliche Erfassung des Anlagevermögens sind aus zwei Gründen sogar strenger als in bezug auf das Vorratsvermögen:

- +) Die Erleichterung infolge kriegsbedingter Vereinfachungsmaßnahmen wurden für das Anlagevermögen erst n a c h entsprechenden Erleichterungen für das Vorratsvermögen ³⁵⁰⁾ gewährt, und zudem durfte
- +) das Finanzamt nur Anträge z u v e r l ä s s i g e r Steuerpflichtiger genehmigen.

Der genannte RdF-Erlaß ist in zweifacher Hinsicht besonders bemerkenswert:

- (a) Er brachte "für die Dauer des Krieges" Erleichterungen in bezug auf Anforderungen, welche bis dahin der überwiegende Teil der Kaufleute ohnehin nicht Ernst genommen hatte bzw. zum größten Teil überhaupt nicht kannte.
- (b) Nach dem Kriege hatten jedoch die Länderfinanzverwaltungen Gelegenheit, durch förmliche Aufhebung des Erlasses auf die generelle Forderung nach all-jährlicher körperlicher Bestandserfassung des An-

350) Die permanente Inventur des Vorratsvermögens wurde bereits mit dem ersten RdF-Erlaß v. 14.7.1944, S.2150 III - 462, RStBl 1944 S. 529, gewährt; für das Anlagevermögen enthielt dieser Erlaß noch keine Erleichterung.

lagevermögens erneut hinzuweisen und gleichzeitig die bis dahin gewährten Erleichterungen zurückzuziehen³⁵¹⁾.

- (c) Die weitere Entwicklung begründet den Verdacht, daß mit dem Erlaß des RdF vom 6.1.1945 der Finanzverwaltung die Möglichkeit der alljährlichen generellen körperlichen Erfassung des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens erst richtig in das Bewußtsein gerückt worden ist.

Die Einkommensteuer-Richtlinien 1950 knüpfen in sachlicher Hinsicht wieder an den RdF-Erlaß vom 6.1.1945 an. Gegenüber der vorherigen Auslegung bringen sie aber einen ganz erhebliche Verschärfung der Anforderungen der Steuerbehörde mit sich:

- +) Es müssen nun **s ä m t l i c h e**, auch die schon voll abbeschriebenen, und insbesondere die **g e r i n g w e r t i g e n** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf Grund körperlicher Bestandsaufnahme erfaßt und im Inventar aufgeführt werden.

Eine Verlautbarung der OFD Düsseldorf ³⁵²⁾ kennzeichnet die Situation besonders treffend:

Es wird gestattet, nur solche geringwertige Wirtschaftsgüter durch die körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, deren Nutzung sich über ein Wirtschaftsjahr hinaus erstreckt, also

"z.B. Löcher, Stempel, Ordner".

Von der körperlichen Bestandsaufnahme von

"Schreibpapier, Bleistiften etc." wurde großzügig abgesehen.

- +) Die körperliche Bestandsaufnahme ist ohne Ausnahme alljährlich vorzunehmen.
- +) Die Forderung erstreckt sich auf abnutzbare und **n i c h t** -abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

351) Für das Land Hessen z.B. die EStR 1946, Nr.40, Abs.3;

352) abgedruckt in Betrieb 1951, S. 995;

- +) Hingegen ist die Anwendung der permanenten Inventur für das Anlagevermögen entgegen der unzutreffenden Darstellung von Lademann ³⁵³⁾ nicht auf zuverlässige Steuerpflichtige beschränkt und auch ohne Antrag möglich.

Auf vielweilige Anfrage erklärt das BFM in der Folgezeit, daß die Finanzverwaltung grundsätzlich an der Forderung nach alljährlicher körperlicher Aufnahme des Anlagevermögens festhalten wird; die Unterlassung wird aber durch Erlaß vom 20.11.1951 ³⁵⁴⁾ für Bilanzstichtage bis 31.12.51 für unschädlich erklärt: "Damit gewinnt die Mehrzahl der Unternehmer eine Frist von mehr als einem Jahr, um innerbetriebliche Maßnahmen vorzubereiten, die die Bestandsaufnahme des Anlagevermögens... sicherstellen."

Die Einkommensteuer-Richtlinien bringen in dem 1951 neu eingestellten Abschnitt 45 b zwar ein grundsätzliches Festhalten an der bisherigen Forderung; bei genauerem Studium des Textes ist aber eine nicht unwesentliche Milderung festzustellen. Es wird lediglich noch die körperliche Erfassung des b e w e g l i c h e n Anlagevermögens gefordert. Mit diesem ersten Zugeständnis an die Wirtschaftspraxis ist der Anfang einer Entwicklung gemacht, die durch ein schrittweises Zurückweichen der Anforderungen der Finanzverwaltung vor den berechtigten Angriffen der Wirtschaft gekennzeichnet ist.

Die Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien 1952 machen bereits weitgehendere Konzessionen. Die geringwertigen Anlagegüter (§ 7 EStDV) brauchen nicht mehr inventarisiert zu werden, wenn sie über ein gesondertes Konto der Buchführung geleitet werden, und die körperliche Erfassung des beweglichen Anlagevermögens kann durch die laufende ordnungsmäßige Führung von Anlagenkarteien nunmehr nicht nur auf die gesamte Dauer eines Wirtschaftsjahrs

353) Lademann, a.a.O., Anm. 32 zu §§ 4 - 7 EStG;

354) BdF-Erlaß v. 20.11.1951, S. 2016 - 143/51; BB 51 S.888;

verteilt, sondern ganz ersetzt werden. Dem Finanzamt wird zudem die Möglichkeit gegeben, weitere Erleichterungen zu gewähren.

"Ergänzende Anordnungen" der Länderfinanzverwaltungen ³⁵⁵⁾ haben in der Folge weiteren Vereinfachungswünschen der Wirtschaft Rechnung getragen ³⁵⁶⁾; die Einkommensteuer-Richtlinien 1953 haben diese weiteren Erleichterungen aufgegriffen und bundeseinheitlich geregelt.

In den Einkommensteuer-Richtlinien 1955 ist in Abschnitt 3o die vorläufig letzte Entwicklung der Anforderungen der Finanzverwaltung an die körperliche Erfassung des beweglichen Anlagevermögens enthalten.

In der Literatur wurde mit Bezug auf die EStR 1955 die Frage aufgeworfen, ob das Anlagenverzeichnis von Zeit zu Zeit mit den effektiv vorhandenen Anlagegegenständen auf Grund körperlicher Aufnahme abgestimmt werden muß, wie Adler ³⁵⁷⁾ behauptet, und Lademann als zweifelhaft bezeichnet ³⁵⁸⁾. Auch im Betrieb 1953 ³⁵⁹⁾ wird bei der Erläuterung der EStR 1953 die Forderung vertreten, daß "in größeren Zeitabständen" eine körperliche Aufnahme vorgenommen werden müsse.

Hierzu ist festzustellen:

+) Diese Ansichten sind durch nichts begründet;

355) Erlaß FinMin.Rheinland-Pfalz v. 4.11.1953; Nordrhein-Westfalen v. 23.11.1953; Vfg. OFD Köln und Düsseldorf v. 22.5.1954; verschiedene Ländererlasse in BStBl. 1953 III S. 142/146/147/152/158;

356) Besonders die Eingabe der Spitzenorganisationen der Wirtschaft v. 18.3.1953, Lademann, a.a.O., Nachtrag III zu Anm. 32 zu §§ 4-7 EStG wurde eingehend berücksichtigt.

357) Adler-Düring-Schmaltz, Aufl.1957, a.a.O., A.112/§129;

358) Lademann, a.a.O., Nachtrag VI zu Anm.32 zu §§4-7;

359) Betrieb 1953, S. 361;

- +) der Text der EStR 1953-1955 verzichtet ausdrücklich auf eine Abstimmung zwischen Anlagenkartei und Istbestand durch körperliche Aufnahme, indem die Forderungen der Jahre 1950-51 fallen gelassen werden.
- +) Entsprechend wird diese Frage vom Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer ³⁶⁰⁾ in ablehnendem Sinne entschieden.

Betriebswirtschaftlich ist eine solche Abstimmung in mehrjährigem Turnus freilich empfehlenswert. Dieser Gesichtspunkt ist aber für die Beurteilung der steuerlichen Forderung solange nicht von Bedeutung, als die betriebswirtschaftlich zweckmäßige Verfahrensweise noch nicht Gemeinbrauch ordentlicher Kaufleute geworden ist.

Abschließend kann zu der Forderung der Finanzverwaltung nach körperlicher Bestandsaufnahme des Anlagevermögens gesagt werden:

- (a) In den Forderungen der EStR 1950 haben die Steuerbehörden die größte auf dem Gebiet der Inventur bisher vorgekommene Abweichung von den Anschauungen und der Verfahrensweise ordentlicher Kaufleute durchzusetzen versucht.
- (b) Es ist deshalb erfreulich, daß die Finanzverwaltung den berechtigten Vorstellungen der Wirtschaft weitgehend nachgegeben, und ihre Anforderungen in mehreren Stufen bis zum heutigen Stand der EStR 1955 erheblich reduziert hat.
- (c) Der heutige Stand der Anforderungen der Finanzverwaltung entspricht im wesentlichen dem, was in gut geleiteten, größeren Betrieben schon vielfach üblich war; als allgemein übliches Verfahren kann man die Forderung nach fortlaufender, ordnungsmäßiger Führung eines Bestandsverzeichnisses über das bewegliche Anlagevermögen in der vorgeschriebenen, weitgehend aufgegliederten Form aber n i c h t bezeichnen. Diese Anforder-

360) abgedruckt in FR 1954, Nr. 7 S. 166;

derung begründet deshalb für den größten Teil der Betriebe immer noch eine spezifisch steuerliche, zusätzliche Anforderung an das Verfahren der Mengenerfassung im Bereich des Anlagevermögens.

- (d) So wünschenswert die steuerbehördliche Forderung nach Anlagenkarteien vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus sein mag ³⁶¹⁾, es handelt sich doch um eine Forderung, welche durch die bestehenden g e s e t z - l i c h e n Vorschriften nicht gedeckt ist ³⁶²⁾. Die mit der Regelung der EStR 1955 Abschnitt 30 zweifellos verbundenen betriebswirtschaftlichen Vorteile können die Forderung der Finanzverwaltung nicht legalisieren. Sie mögen aber ein Grund dafür sein, daß sich die Wirtschaft mit der jetzigen Regelung weitgehend abgefunden zu haben scheint; die zeitweilig sehr heftige Diskussion über die Inventur des Anlagevermögens ist jedenfalls zunächst verstummt.

361) Ansatzpunkte für eine permanente Inventur des Anlagevermögens gehen in der Betriebswirtschaftslehre schon weit zurück; als Vorläufer der Anlagenkartei im modernen Sinne sind die früher gebräuchlichen "Abschreibungslisten" zu betrachten.

362) In diesem Sinne auch: Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer, BB 1952, S. 683.

VI. Die Bewertung der Inventur.

= = = = =

1. Das Inventar als Grundlage der Bilanzbewertung.

§ 39 Abs. I HGB verpflichtet den Kaufmann, seine Vermögensgegenstände "...genau zu verzeichnen, (und) dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben...". Für den steuerlichen Bereich stellt der Reichsfinanzhof zusätzlich zu der derivativen handelsrechtlichen Vorschrift die Bedeutung der Inventur für die Bewertung der Wirtschaftsgüter in ständiger Rechtsprechung ausdrücklich fest.

Entgegen einiger mißverständlicher Formulierungen in der Literatur ³⁶³⁾ unterliegt es deshalb keinem Zweifel, daß das Inventar neben der Mengenangabe auch die Wertangabe für alle aufgeführten Wirtschaftsgüter enthalten muß.

2. Inventurwert und Bilanzwert.

Osbahr ³⁶⁴⁾ unterscheidet zwischen "Inventurwert" und "Bilanzwert", zwischen "unbedingter Inventarwahrheit" und "relativer Bilanzwahrheit". Diese Unterscheidung findet zunächst in der Tatsache ihre Stütze, daß das Inventar den Vermögensstand der Unternehmung vollständiger und genauer als der rein wertmäßige Ausweis der Bilanz angibt ³⁶⁵⁾. Trotzdem ist diese Unterscheidung nicht richtig; Osbahr unterliegt hier einem optischen Eindruck. Die Unterscheidung gilt weder für den Mengenbereich, da die Bilanz diesen überhaupt nicht erfaßt, und insoweit mit der Inventur nicht vergleichbar ist, noch trifft sie für den Wertbereich zu. Die Inventarwerte sind in gleicher Weise wie die Bilanzwerte Ausfluß subjektiver Schätzungen. Wenn es einen objektiv richtigen, "unbedingt wahren" Wert gäbe, müßte dieser in der Bilanz in gleicher Weise wie im Inventar ausgewiesen werden, und könnte nicht auf letzteres beschränkt bleiben. Die große Ermessensfreiheit, welche das ³⁶³⁾ Ich verweise auf die Ausführungen Seite 26; ³⁶⁴⁾ Osbahr, a.a.O., S. 44; ³⁶⁵⁾ Siehe Seite 19;

Handelsrecht und letztlich auch das Steuerrecht dem Kaufmann bei der Bewertung läßt, hat ihre Ursache eben in dem Umstand, daß es einen unbedingt wahren Wert für Wirtschaftsgüter, welche sich noch im Wertverband der Unternehmung befinden, nicht gibt. Deshalb ist auch keine "unbedingte Inventarwahrheit" im Wertbereich erzielbar. Daß eine solche auch im Mengenbereich nicht uneingeschränkt gefordert wird, geht aus der Tatsache hervor, daß geringwertige Anlagegüter nicht inventarisiert werden müssen.

Die Unterscheidung von Osbahr hat lediglich insofern einen wahren Kern, als das Weglassen höherwertiger Wirtschaftsgüter ohne Rücksicht auf deren Bilanzwert im Inventar nicht erlaubt ist, während der gleiche Tatbestand in der Bilanz über den Umweg der Bewertung allseits als üblich, und im Interesse des Gläubigerschutzes sogar als handelsrechtlich wünschenswert bezeichnet wird. Diesem Umstand verdankt das Inventar seine Funktion als Unterlage für die Erläuterung der Bilanz, ohne aber deswegen "unbedingt wahr" sein zu können.

Der Ausdruck "Bilanzpolitik" besagt deshalb auch nicht, daß sämtliche von den gesetzlichen Bewertungsvorschriften gegebenen Möglichkeiten der Beeinflussung des Bilanzergebnisses auf die Bilanz beschränkt wären; sie finden auch im Inventar ihren Niederschlag, sind hier aber, wie in der Bilanz von vornherein, auf den Wertbereich beschränkt.

Der von Osbahr unberechtigt verallgemeinerte Grundsatz müßte demnach wie folgt eingeschränkt werden:

Mengenmanipulationen verstoßen gegen den Grundsatz der materiellen Ordnungsmäßigkeit des Inventars; Wertmanipulationen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten sind jedoch im Inventar in gleicher Weise wie in der Bilanz erlaubt.

Es ist aber nach der entgegengesetzten Richtung ebenfalls nicht anzuerkennen, wenn Niederauer ³⁶⁶⁾ behauptet, daß

366) Niederauer, a.a.O., S. 18;

"Inventar und Bilanz notwendig die gleichen Werte enthalten" müßten, "weil sie aufeinander aufbauen". Bei einzelnen Posten des Umlaufvermögens, insbes. den Forderungen, sind sowohl handels- als auch steuerrechtlich Sammelwertberichtigungen nicht nur erlaubt ³⁶⁷⁾, sondern teilweise sogar vorgeschrieben ³⁶⁸⁾. Hierdurch enthält die Inventur eine Nominalbewertung der Forderungen, während in der Bilanz eine Minderbewertung des Gesamtbestands erfolgt. Diese Bewertung ist ausschließlich auf die Bilanz beschränkt; eine Aufnahme des Wertberichtigungspostens in das Inventar kann nicht generell gefordert werden ³⁶⁹⁾, und eine Umlage der Sammelwertberichtigung auf die einzelnen Forderungen ist von vornherein unmöglich. Inventar und Bilanz müssen also nicht notwendig die gleichen Werte enthalten, obwohl sie "aufeinander aufbauen".

Aus diesem Ausnahmefall darf aber nicht geschlossen werden, daß "die Wertangabe des Inventars für die Bilanz nicht bindend ist" ³⁷⁰⁾. Diese Formulierung von Trumpler ist zu allgemein. Ausnahmen im Wertzusammenhang von Inventar und Bilanz heben die prinzipielle wertmäßige Verbindung beider Rechnungen nicht auf. Vom Standpunkt der Praxis ist auch insofern ein grundsätzlicher Wertzusammenhang gegeben, als die Inventur bei vielen Bilanzposten die einzige Grundlage für die Erarbeitung der Bilanzwerte darstellt. Ein Abweichen von dem anlässlich der Bestandsaufnahme ermittelten, und damit für richtig gehaltenen Wert bei der Bilanzaufstellung müßte die Bilanzziffer zu einer willkürlich angesetzten, nicht auf Grund ordnungsmaßiger Buchführung ermittelten Zahl degradieren.

367) RFH-Urteil v. 4.11.1927, StuW 1927, S.687; FG Düsseldorf, Urteil v. 1.7.1953, Betrieb 1953 S. 684;

368) Verwaltungsanordnung über die steuerliche Anerkennung von Sammelwertberichtigungen bei Kreditinstituten vom 25.6.1953 i.d.Fassung v. 28.8.1954, und Erlasse der Bankenaufsichtsbehörden vom 31.3.1954;

369) ich verweise auf Seite 99 f.;

370) Trumpler, a.a.O., S. 85;

Auch die Funktion des Inventars als Erläuterung der Bilanz spricht gegen diese Handhabung: ausser dem Inventar gibt es für den willkürlich bewerteten Bilanzposten keine Grundlage und keinen Nachweis; eine Nachprüfung der Bilanz wäre nicht mehr möglich. Ausnahmen von dem grundsätzlich zu fordernden Wertzusammenhang zwischen Inventar und Bilanz müssen aus der Bilanz ersichtlich sein, wie dies bei passivierten Wertberichtigungsposten auf Werte des Umlauf- oder Anlagevermögens ohne weiteres der Fall ist. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofs ³⁷¹⁾, daß das Wahlrecht zwischen verschiedenen, gesetzlich erlaubten Werten nicht schon in der Inventur, sondern erst bei Aufstellung der Bilanz ausgeübt zu werden braucht, spricht nicht gegen meine Auffassung. Die Feststellung des Reichsfinanzhofs ist rein zeitfolgemäßig zu verstehen; man kann selbstverständlich die Inventurbewertung bis zur Bilanzbewertung hinauszögern. Auch ist eine Bewertung des Inventars, solange die Bilanz noch nicht erstellt wird, schon rein förmlich nicht im Sinne einer endgültigen Ausübung des Wahlrechts zu betrachten. Selbst die Bilanz kann bis zur Einreichung beim Finanzamt noch beliebig oft verändert werden, ohne daß dies den Tatbestand der "Bilanzänderung" erfüllen würde ³⁷²⁾. Die Übereinstimmung von Bilanzwerten und Inventarwerten ist aber nach jeder Änderung herzustellen.

Unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des Inventars und der Interessenlage ist zu dem Problem des Wertzusammenhangs von Inventar und Bilanz abschließend folgendes festzustellen:

- (a) Die grundsätzliche Übereinstimmung zwischen Bilanz- und Inventarwerten ergibt sich als Folge der Funktion des Inventars als Grundlage der Bilanz; sie ist auch unter dem Gesichtspunkt der Erläuterungsfunktion des Inventars zu fordern.

³⁷¹⁾ RFH-Urteil v. 8.2.1928, RStBl. 1928 S. 342;

³⁷²⁾ Siehe Bühler, Steuerrecht, a.a.O., Bd.II, S.64;

- (b) Ausnahmen hiervon stellen die Fälle dar, in denen keine Einzelbewertung aller Wirtschaftsgüter möglich ist. Eine Nominalbewertung in der Inventur und eine indirekte Wertberichtigung in der Bilanz muß hier erlaubt sein.
- (c) Die Abweichungen zwischen Inventar- und Bilanzwert müssen aber mindestens aus einer der beiden Unterlagen deutlich erkennbar sein. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn eine Pauschalwertberichtigung in Form passivierter Wertberichtigungsposten vorgenommen wird.
- (d) Passivierte Wertberichtigungsposten müssen nicht inventarisiert werden, wenn ihre Zugehörigkeit zu einem einzelnen Bilanzposten klar erkennbar ist. Werden in die Bilanz aber Wertberichtigungen für mehrere Bilanzposten in einer einzelnen Position ausgewiesen ("Wertberichtigung auf Posten des Umlaufvermögens"), dann ist eine Aufgliederung dieses Sammelpostens im Inventar im Interesse der Erläuterungsfunktion des Inventars zu fordern.

3. Die Bedeutung der Inventur für die Wertermittlung.

Wesen und Zweck der Inventur sind auf Tatsachenfeststellungen gerichtet. Im Wertbereich beziehen sich diese Feststellungen nicht auf den "Wert" als ökonomischem Datum, sondern auf wertbildende Faktoren in Form körperlich wahrnehmbarer Tatsachen, wie Art, Qualität, Zustand usw... der aufzunehmenden Gegenstände.

Hieraus ergibt sich eine unterschiedliche Bedeutung der Inventur für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Vermögensgruppen der Unternehmung. Die Inventur ist für die Wertfindung umso bedeutungsvoller,

- (a) je mehr dem Kaufmann durch die gesetzlichen Bewertungsvorschriften die Möglichkeit individueller Bewertung gegeben wird, und

- (b) je mehr wertbildende Faktoren einer raschen Änderung unterworfen und somit nur durch Tatsachenfeststellung ermittelt werden können.

Somit sind zwei Extreme festzustellen:

- (a) Das Anlagevermögen ist "in das normgebundene Abschreibungswesen, in den Erhaltungs- und Ersatzbeschaffungsraum" 373) eingeordnet. Trotz der grundsätzlichen Möglichkeit steuerlicher Teilwertabschreibungen bilden diese beim Anlagevermögen weit mehr als beim Umlaufvermögen eine Ausnahme, und die handelsrechtlich grundsätzlich, steuerlich in Form der Sonderabschreibungen ebenfalls in beträchtlichem Umfang erlaubten Überabschreibungen sind völlig unabhängig von Tatsachenfeststellungen. Eine rasche Änderung wertbildender Faktoren ist bei den Gegenständen des Anlagevermögens kaum zu befürchten. Jedenfalls tritt eine solche nicht ein, ohne daß der Kaufmann hiervon auch ausserhalb der Inventur Kenntnis erhalten würde.
- (b) Der Warenbestand ist dem gegenüber der subjektiven Wertbeurteilung des Kaufmanns in weit höherem Maße überlassen. Eine Vielzahl wertbildender Faktoren ist zudem nur durch Augenschein festzustellen. Die Inventur ist in diesem Bereich nicht nur Mengenfeststellung, sondern notwendig auch Wertermittlungsverfahren.
- (c) Zwischen diesen Extremen liegt die Reihe von Wirtschaftsgütern, für deren Bewertung die Inventur zwar nicht unerläßlich ist, bei denen durch Augenscheinnahme eine Beurteilung wertbildender Faktoren und damit die Genauigkeit der Bewertung verbessert werden kann.

373) so: Gerhard, a.a.O., S. 3;

Die Geldbestände bilden insofern einen Ausnahmefall, als die mengenmäßigen Ermittlungen gleichzeitig wertmäßige Feststellungen beinhalten.

Als Ergebnis der Untersuchung kann somit festgestellt werden, daß eine Inventarisierung des Anlagevermögens für die Bilanzbewertung überflüssig ist. Regelmäßig ist hierdurch nicht einmal eine Genauigkeitssteigerung möglich. Die Warenbestände können im allgemeinen jedoch ohne körperliche Bestandsaufnahme nicht mit ausreichender Genauigkeit bewertet werden.

Diese für den Bereich der Inventurbewertung getroffenen Feststellungen decken sich somit in vollem Umfang mit dem Ergebnis der Untersuchung im Mengenbereich der Inventur ³⁷⁴⁾.

4. Die Bewertungsmethoden in der Inventur.

a) Das Prinzip der Einzelbewertung und die Inventur.

Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt im Handels- und Steuerrecht gleicherweise. Adler ³⁷⁵⁾ umschreibt den Grundsatz wie folgt: Nach dem Prinzip der Einzelbewertung ist jeder Gegenstand "für sich gesondert zu bewerten, soweit er gesondert in das Inventarverzeichnis aufzunehmen ist". Hier verwechselt Adler Ursache und Wirkung; er verkennet die primären und sekundären Triebkräfte für die Aufgliederung des Inventars. Die Einzelbewertung hängt keinesfalls von dem Umfang der Aufgliederung des Inventars ab, sondern letztere wird umgekehrt durch die Anforderungen des Gesetzes im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung bestimmt ³⁷⁶⁾.

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist auch nicht "dort strenger anzuwenden, wo dem Inventarverzeichnis eine er-

374) Ich verweise auf die Ausführungen Seite 135 f.;

375) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Aufl.1957, Anm.97/§129;

376) Ich verweise auf die Ausführungen Seite 122;

hebliche Bedeutung zukommt..." 377); die erhebliche Bedeutung empfängt das Inventar vielmehr aus der Notwendigkeit, auf Grund gesetzlicher Vorschriften eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter vornehmen zu müssen.

Der Grundsatz der Einzelbewertung kann also von Seiten des Inventars nicht beeinflußt werden; das Bedingungsverhältnis ist umgekehrt.

Allerdings steht dieser Kausalzusammenhang nicht ohne fremde Einflüsse. Der Erläuterungszweck des Inventars kann, ohne Verbindung zur Bewertung, von sich aus eigene Anforderungen an die Aufgliederung des Inventars stellen. So sind beispielsweise Saldenlisten für Forderungen nicht etwa deshalb entbehrlich, weil hier eine Pauschalbewertung in Form von Sammelwertberichtigungen zulässig ist. Das Prinzip der Einzelbewertung beeinflußt aber das Ausmaß der Aufgliederung des Inventars in erheblichem Umfang, ohne daß eine Umkehrung dieses Kausalzusammenhangs im Sinne Adlers beobachtet werden könnte.

b) Die Bewertungstechnik in der Inventur.

aa) Das betriebswirtschaftliche Problem im allgemeinen:

Das betriebswirtschaftliche Bewertungsproblem möchte ich in einen grundsätzlichen und einen technischen Bereich unterteilen, nämlich

- (a) in das betriebswirtschaftliche **W e r t**-problem, welches die Frage der Zweckmäßigkeit der einzelnen möglichen Wertarten zum Gegenstand hat, und
- (b) in das betriebswirtschaftliche problem der **W e r t f i n d u n g** als der technischen Seite des Bewertungsproblems.

Das grundsätzliche problem, also die Frage nach dem Bewertungsprinzip, interessiert im Rahmen dieser Untersu-

377) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Aufl. 1957, Anm. 97/§129;

chung nur sekundär. Die Inventur ist ein Hilfsmittel der Wertermittlung, und diese wird durch die Frage des Bewertungsprinzips nur insoweit berührt, als die Ermittlung der einzelnen Wertarten unterschiedliche Anforderungen an die Bewertungstechnik in der Inventur stellt. Diesen Umstand berücksichtigt die folgende Untersuchung ohnehin dadurch, daß sie vom Normalfall des Niederstwertprinzips ausgeht. Die beiden in der Bewertungspraxis allein interessierenden Wertarten, der Anschaffungswert und der Wiederbeschaffungs- oder Tageswert, sind in diesem Bewertungsprinzip vereinigt.

bb) Das betriebswirtschaftliche Problem im besonderen:
die Wirtschaftlichkeit der Wertermittlung.

Bei betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die Wertermittlung wie auch die Mengenerfassung in der Inventur ein **A r b e i t s v e r f a h r e n**. Wie bei der Mengenerfassung kann deshalb auch bei der Wertfindung nicht die absolute Genauigkeit, sondern die optimale Kombination von ausreichender Genauigkeit mit vertretbarer Aufwandsverursachung das betriebswirtschaftlich erstrebenswerte Ziel sein. Gegen die Anwendung absolut genauer Wertermittlungsmethoden sprechen aber nicht nur ökonomische Gründe; oft ist diese Methode der Wertfindung auch durch objektive Gegebenheiten ausgeschlossen. Die absolut genaue Ermittlung des Anschaffungswerts der Wirtschaftsgüter der Unternehmung würde für jeden einzelnen Gegenstand, z.B. auch des Warenlagers, die gesonderte Ermittlung des Fakturenwerts verlangen. Bei einer Gruppe gleichartiger Wirtschaftsgüter ist diese "**N ä m l i c h - k e i t s f e s t s t e l l u n g**" aber nicht immer möglich.

Objektive Gegebenheiten und ökonomische Gründe sprechen also für die Anwendung vereinfachter Wertermittlungsmethoden bei der Inventurbewertung.

Nachfolgend untersuche ich die verschiedenen, im Interes-

se der Wirtschaftlichkeit des Bewertungsvorgangs vereinfachten Bewertungstechniken im Hinblick

- (a) auf das Ausmaß der durch sie gebotenen Vereinfachung der Inventurbewertung;
 - (b) auf das Ausmaß der durch sie erzielbaren Genauigkeit,
 - (c) und unter dem weiteren Gesichtspunkt der Übereinstimmung von betriebswirtschaftlichem Interesse (optimale Kombination von (a) und (b) mit dem Interesse Aussenstehender am Ergebnis der Inventur;
 - (d) auf ihre Übereinstimmung mit den handels- und steuergesetzlichen Bestimmungen.
- - - - -

cc) Die vereinfachten Verfahren der Inventurbewertung:

(a) Das Fifo- und das Lifo-Verfahren 378)

Diese Verfahren können mit der Fiktion, daß die zuletzt bzw. zuerst eingegangenen Güter zuerst verbraucht bzw. veräußert werden, die zeitraubende Nämlichkeitsfeststellung bei der Inventurbewertung ersparen. Beim Lifo-Verfahren wird der gesamte Bestand mit den Preisen der zuerst beschafften Güter bewertet, während beim Fifo-Verfahren die Bewertung mit den Preisen der zuletzt beschafften Güter erfolgt. Es ist unverständlich, wenn Vogel ³⁷⁹⁾ für die ablehnende Beurteilung dieser Bewertungsverfahren das Argument anführt, daß "diese Methoden zu erheblichen Schwierigkeiten, wegen der Notwendigkeit, die Nämlichkeit der Wirtschaftsgüter am Anfang und Ende des Wirtschaftsjahrs festzustellen", führen müsse. Diese Bewertungsverfahren wollen gerade die zeitraubende und oft gar nicht mögliche Nämlichkeitsfeststellung

378) Lifo = "last in - first out"; Fifo = "first in - first out"

379) Reg.rat Vogel in BB 1955, S.63;

umgehen, und hierin liegt die mit diesen Methoden verbundene beträchtliche Vereinfachung der Inventurbewertung.

Eine für alle Interessenten am Ergebnis der Inventur ausreichende Genauigkeit ist mit diesen Verfahren aber nur erzielbar, wenn die zugrundeliegende Fiktion den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Dies ist eine Frage, die im Einzelfall genauer Untersuchung bedarf.

Handelsrechtlich bestehen gegen das Fifo-Verfahren insofern Bedenken, als bei fallenden Preisen gegen das Niederstwertprinzip verstoßen werden könnte, und auf dem Gebiet des Steuerrechts hat sich die Rechtsprechung gegen die Anwendung dieser Verfahren ausgesprochen³⁸⁰⁾. In den EStR 1951 Abschn. 52 a und den folgenden Einkommensteuer-richtlinien ist jedoch unter gewissen Voraussetzungen eine Annäherung an das Lifo-Verfahren erkennbar.

Diese Bewertungsverfahren sind nur in USA verbreitet, und dort auch steuerlich anerkannt. In Deutschland vermochten sie sich nicht durchzusetzen; hier ist ein anderes Verfahren, das keiner Fiktion bedarf, üblich:

(b) Die Durchschnittsbewertung.

Der OFH führt in einem Gutachten aus³⁸⁰⁾, daß bei der Vermischung vertretbarer Güter des Vorratsvermögens, die zu verschiedenen Preisen erworben wurden, der

gewogene Durchschnittspreis

ein zweckentsprechendes Schätzverfahren für die Werte der am Bilanzstichtag vorhandenen Vorräte darstelle. Eine Inventurvereinfachung ist mit dieser Bewertungsmethode aber nur in Verbindung mit einer permanenten Inventur gegeben. Bei der reinen Stichtaginventur würde das Verfahren lediglich in den Fällen, in denen Nämlichkeitsfeststellungen überhaupt nicht möglich sind, eine Bewertung ermöglichen, aber sehr kompliziert zu bewerkstelligen sein. Alle Eingänge, aus denen die am Inventurstichtag vorhandenen Waren stammen könnten, müßten mit Mengengewichten versehen

380) OFH-Gutachten v. 3.6.1949, MinBlFin 1949/50 S. 333, StuW 1949, Nr.50;

und zum Durchschnittspreis verarbeitet werden. Bei der permanenten Inventur erfolgt hingegen die Neubewertung bei jedem Neuzugang, und liegt am Inventurstichtag bereits fertig vor.

(c) Die retrograde Bewertungsmethode.

Hier handelt es sich um ein auf die praktischen Bedürfnisse des Handelsbetriebs zugeschnittenes Bewertungsverfahren. Vom Verkaufspreis ausgehend wird durch Absetzung des Rohgewinnaufschlags auf den Einkaufspreis geschlossen. Der Verkaufspreis ist in Handelsbetrieben sehr leicht feststellbar, weil die Waren in Verkaufstischen und Regalen mit diesem ausgezeichnet sind; er wird in diesen Betrieben zumeist ohnehin als Kennzeichnungsmerkmal in die Inventurliste aufgenommen. Die mit diesem Verfahren verbundene Inventurvereinfachung ist einleuchtend.

Sofern die Handelsspanne "zuverlässig, also ohne beachtliche Schätzungsfehler feststeht", und der Verkaufspreis aus dem Inventar hervorgeht, hat der Reichsfinanzhof ³⁸¹⁾ dem Verfahren seine Zustimmung gegeben. Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags ³⁸²⁾ berichtet von der Verbreitung dieses Bewertungsverfahrens in einzelnen Abteilungen von Warenhäusern.

Die Finanzverwaltung steht diesem Bewertungsverfahren jedoch ablehnend gegenüber ³⁸³⁾. Im Fabrikbetrieb ist die retrograde Bewertungsmethode regelmäßig nicht anwendbar, weil die Rohgewinnaufschläge nicht mit ausreichender Sicherheit feststellbar sind. Auch wird in den Fällen, in denen erhöhte Anforderungen an die Genauigkeit des Bewertungsverfahrens gestellt werden, z.B. bei Geschäftsveräusserungen oder Auseinandersetzungen, eine retrograde Bewertung nicht von allen Beteiligten gebilligt werden, soweit genauere Verfahren anwendbar sind. Mit dem Vordringen der Markenartikel und der Preisbindung der zweiten

Hand im Handelsbetrieb und den damit verbundenen festen,

³⁸¹⁾ RFH-Urteil v. 10.8.1938, RStBl. 1938 S. 888;
³⁸²⁾ RStBl. 1933, S. 1062; ³⁸³⁾ Vfg. der OFD Nürnberg und
Tübingen v. 4.7.1952 bzw. 21.6.1952 S 2209 - 991/S 7 I
bzw. S 2209 - 41;

und fast ausnahmslos einheitlichen Bruttogewinnaufschlägen dürfte dieses Bewertungsverfahren, zumindest für Kleingegegenstände geringeren Werts, noch mehr Bedeutung als bisher erlangen.

(d) Die Gruppenbewertung.

(aa) Gesetzliche Fundierung:

Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, daß die Gruppenbewertung "in der Buchführung schon mit Rücksicht auf die notwendigen Vereinfachungen in erheblichem Umfange vorgenommen wird" ³⁸⁴⁾. Im Rahmen des gesamten Rechnungswesens der Unternehmung gelangt in erster Linie die Inventur in den Genuß der durch dieses Verfahren gebotenen Vereinfachungen.

Die Gruppenbewertung steht im Gegensatz zur Einzelbewertung. Dort, wo letztere aus technischen, noch öfter aus wirtschaftlichen Gründen in der Inventur nicht anwendbar ist, kommt man zu einer Zusammenfassung von gleichartigen oder gleichwertigen Gütern zu Gruppen, welche in der Inventur mit einem einheitlichen Durchschnittspreis bewertet werden.

"Gleichartig" sind Waren dann, "wenn sie in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen..." ³⁸⁵⁾. Die Grenzen würden diesem Verfahren nach der Meinung des Bundesfinanzhofs durch die "betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse" ³⁸⁶⁾ gezogen, die im Rahmen des geltenden Steuerrechts berücksichtigt werden könnten.

(bb) Die betriebswirtschaftliche Beurteilung
müßte die Zwecksetzung der Inventur und die Interessenla-

384) BFH-Urteil v. 1.3.1955, BStBl. 1955 III S. 144, BB 1955, S. 469;

385) RFH-Urteil v. 5.7.1933, RStBl. 1933, S. 763;

386) BFH-Urteil v. 1.3.1955, BStBl. 1955 III S. 469);

ge berücksichtigen:

Die Funktion der Inventur als Grundlage der Bilanz erfordert im Interesse aller am Bilanzergebnis interessierten Kreise eine ausreichende Genauigkeit der Wertermittlung.

- +) Hochwertige Waren wären deshalb grundsätzlich von diesem Verfahren auszuschließen; geringwertige Waren nur dann, wenn sich der Warenbestand vorwiegend aus solchen zusammensetzt, und somit ein erheblicher Teil der gesamten Wirtschaftsgüter der Unternehmung von der Gruppenbewertung erfaßt würde.
- +) Warengattungen, bei denen erhebliche Qualitätsabweichungen vorkommen, oder bei denen sonstige, sehr individuelle Feststellungen über wertbildende Faktoren zu treffen sind, müssen jedenfalls einzeln bewertet werden.

Die Funktion der Inventur als Unterlage für die Erläuterung der Bilanz stellt eigene, von der konstruktiven Zwecksetzung der Inventur unabhängige Anforderungen an das Ausmaß der Aufgliederung des Inventars ³⁸⁷⁾.

- +) Die Aufgliederung des Inventars darf durch Gruppenbewertung nicht unbillig beeinträchtigt werden. Die Gruppenbewertung könnte aber weiter gehen als die Gruppengliederung des Inventars, indem sich die Gruppenbewertung über mehrere Inventarpositionen erstrecken könnte.

Die Funktion des Inventars als Schlüssel zur Nachprüfung der Bilanz erfordert im Interesse aller zur Nachprüfung berechtigten Personen zumindest eine so weitgehende Aufgliederung des Inventars nach Mengen und P r e i s e n,

- +) "daß der angesetzte Durchschnittspreis überschlägig nachprüfbar ist" ³⁸⁸⁾.

387) Ich verweise auf die Ausführungen Seite 124 f.;

388) RFH-Urteil v. 5.7.1933, RStBl. 1933, S.763;

Innerhalb dieser Grenzen ist die Gruppenbewertung ein sehr geeignetes Mittel für die Vereinfachung der Inventurbewertung und vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus zu begrüßen.

Anklänge an dieses Verfahren finden sich in jeder Inventur; eine Ausdehnung des Verfahrens liegt im Interesse der Inventurvereinfachung und ist damit ein Anliegen der Rationalisierung des Rechnungswesens.

(e) Der Ansatz zum Festwert.

Bei diesem Verfahren wird die tatsächliche Menge einer Gütergruppe mit einem Festwert bewertet, welcher auf Grund regulärer Preisfeststellungen ermittelt, aber dann für einen längeren Zeitraum beibehalten wird. Dieses Bewertungsverfahren hat für die handels- und steuerrechtliche Bilanzierung nur sehr geringe Bedeutung; es ist aber für Zwecke der innerbetrieblichen Abrechnung, kurzfristigen Erfolgsrechnung und Plankostenrechnung durch Verwendung innerbetrieblicher Verrechnungspreise sehr wertvoll. Mit diesem Verfahren der Inventurbewertung könnte man z.B. Marktpreisschwankungen aus der kurzfristigen Erfolgsrechnung eliminieren, wie dies bei der Standard- und Plankostenrechnung schon seit langem üblich ist.

Die Inventurbewertung entfällt bei dieser Bewertungsmethode praktisch ganz; man spricht deshalb auch von einer "verkappten Mengenrechnung".

Eine interessante Kombination stellt die Vereinigung von Festmengen ³⁸⁹⁾ mit Festwerten dar. Dieses Verfahren könnte sogar für die öffentlichrechtliche Bilanzierung Bedeutung erlangen ³⁹⁰⁾.

389) Siehe Seite 145;

390) van der Velde: "Die Körperschaftssteuer der Gesellschaften des Steinkohlenbergbaues" in Wirtschaftsprüfung 1951 S. 272;

(f) Das Rechnen mit eisernen Beständen.

Dieses Verfahren ist lediglich eine Abart der Gruppenbewertung, wenn auch mit gänzlich anders gearteter Zielsetzung. Eine Festmenge wird mit einem Festpreis bewertet. Mit diesem Verfahren ist aber weder eine Vereinfachung der Mengenfeststellung noch der Wertermittlung verbunden. Entgegen der in der Literatur häufig zu begegnenden Verwechslung des Verfahrens der Gruppenbewertung mit dem des eisernen Bestands³⁹¹⁾ und der daraus resultierenden irrigen Auffassung ist mit dem Rechnen mit eisernen Beständen *keine* Vereinfachung der Inventur verbunden. Hier kann weder eine exakte Mengenaufnahme, noch eine genaue Wertfeststellung entbehrt werden, weil die den eisernen Bestand überschießende Menge mit regulären Preisen zu bewerten und bilanzieren ist.

Richtig betrachtet entsteht bei dem Rechnen mit eisernen Beständen für die Inventur sogar eine zusätzliche Aufgabe, nämlich die als Unterlage für die zweckmäßige Wahl der Höhe des eisernen Bestands zu dienen³⁹²⁾.

(g) Die Schätzung von Werten.

Diese Methode der Inventurbewertung kann nicht als Regelfall gelten; sie ist auf die Fälle der Teilwertermittlung beschränkt.

Auch im Fall der Schätzung von Werten wird man, wie bei der Mengenschätzung schon erwähnt³⁹³⁾,

- +) die Schätzungen auf das unbedingt notwendige Maß beschränken,
- +) und in diesen notwendigen Fällen auf alle erreichbaren Unterlagen zurückgreifen müssen,

391) so Hax in BB 1955, S. 793;

392) Der BFH hat im Urteil v. 1.3.1955, BStBl. 1955 S. 144 die Anwendbarkeit des "eisernen Bestands" bis 31.12.1954 begrenzt.

393) Siehe Seite 147) BStBl. 1933 S. 1062;

um so zu einer möglichst fundierten Schätzung zu gelangen.

Solche Unterlagen, wie Preislisten, Sachverständigengutachten usw. sind zweckmäßigerweise mit den Inventurunterlagen aufzubewahren, um den Nachweis sorgfältiger Schätzung im Interesse der revisionsberechtigten Bilanzkritiker führen zu können. Es wäre aber verfehlt, für diese Unterlagen eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht annehmen zu wollen ³⁹⁴⁾.

(h) Die Kombination verschiedener Bewertungsmethoden in der Inventur.

Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags ³⁹⁵⁾ stellt fest, daß im allgemeinen "in gewissen Grenzen eine Mischung der Bewertungssysteme für zulässig gehalten" wird. Zwar unterscheidet das Gutachten nicht zwischen zwei völlig verschiedenen Tatbeständen, der Bewertungsmethode und dem Bewertungsprinzip, kommt aber zwangsläufig zum richtigen Ergebnis, weil in der Inventur die Anwendung

- +) sowohl verschiedene Bewertungsprinzipien (z.B. Anschaffungswertprinzip, durchbrochen vom Teilwert),
- +) als auch verschiedene Bewertungsmethoden (z.B. Einzelbewertung, kombiniert mit Gruppenbewertung)

nebeneinander nicht nur zulässig, sondern im Interesse der Wirtschaftlichkeit des Bewertungsverfahrens sogar wünschenswert ist.

In der Praxis gelangen die beschriebenen Bewertungsmethoden ohnehin nicht in reiner Form zur Anwendung. Je nach den Erfordernissen des Einzelfalls werden stets mehrere Bewertungstechniken zugleich angewandt.

394) Siehe Seite 110;

395) BStBl. 1933 S. 1062;

(i) Die Bewertung des Anlagevermögens in der Inventur im besonderen:

Bei den Gegenständen des Anlagevermögens bereitet die Feststellung der Identität der Wirtschaftsgüter regelmäßig keine Schwierigkeiten. Die unter (a) bis (h) beschriebenen vereinfachten Bewertungstechniken, welche zu führenden Nämlichkeitsbeweis ersparen wollen, sind für das Anlagevermögen deshalb von weit geringerer Bedeutung. Die Inventurbewertung wird hier jedoch durch einen anderen Umstand erschwert:

Zu den Anschaffungskosten der Gegenstände des Anlagevermögens zählen auch die Nebenkosten, wie Fracht- Verpackungs- und Montagekosten bei Maschinen oder Anliegerbeiträge, Notariatsgebühren und Grunderwerbssteuer bei Grundstücken. Bei der Inventurbewertung wird deshalb darauf zu achten sein, daß diese Nebenkosten richtig erfaßt werden. Vom Standpunkt des Revisionsinteresses aus ist zu befürchten, daß solche Nebenkosten bei der Inventurbewertung bewußt unterdrückt (Minderungsinteresse) oder künstlich geschaffen (Erhöhungsinteresse) werden.

c) Der Zeitpunkt der Vornahme der Inventurbewertung.

Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags³⁹⁶⁾ nennt folgende, in der Praxis verbreitete Ansichten:

- aa) Die Meinung, es sei erforderlich, schon bei der Mengeninventur eine Bewertung der aufgenommenen Waren vorzunehmen;
- bb) die Ansicht, daß ausgesprochene Markenartikel in der Inventur ohne Preise aufgenommen werden dürfen;
- cc) die Ansicht, es sei wohl nicht erforderlich, aber allgemein üblich, schon bei der Mengenaufnahme die

³⁹⁶⁾ RStBl. 1933, S. 1062;

Bewertung vorzunehmen, und schließlich

- dd) die Auffassung, es sei keinesfalls erforderlich, die Inventurbewertung anläßlich der Mengenfeststellung vorzunehmen; sie könne auch bei der "Reininventur", nach anderer Ansicht auch erst anläßlich der Bilanz-erstellung, erfolgen.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt kann diese Frage nicht generell entschieden werden. Die Vorteile der Inventurbewertung anläßlich der Mengenaufnahme liegen in der Möglichkeit, die wertbildenden Faktoren durch den Eindruck des Augenscheins besser beurteilen zu können, als dies durch eine noch so genaue Beschreibung in der Inventurliste möglich wäre. Zudem lassen sich in diesem Fall die für eine zutreffende Bewertung erforderlichen Angaben in der Inventurliste ersparen. Der Nachteil dieses Verfahrens liegt darin

- +) daß der Arbeitsfluß der Mengenaufnahme durch die Bewertungshandlungen ständig unterbrochen wird,
- +) daß bei der Stichtaginventur der für die Mengenaufnahme überhaupt verfügbare Zeitraum für diese Handhabung der Inventurbewertung zumeist nicht ausreichen wird, und schließlich
- +) in der Tatsache, daß bei dem Normalfall der Inventurbewertung, derjenigen zum Anschaffungspreis, die zur Bewertung erforderlichen Buchunterlagen bei der Mengenaufnahme gar nicht greifbar sein werden.

Grundsätzlich ist deshalb die nachträgliche Bewertung der Inventur, nach Abschluß der Mengenaufnahme, den unter aa) bis cc) genannten Verfahren vorzuziehen. Gesetzliche Hindernisse stehen der nachträglichen Inventurbewertung nicht entgegen.

d) Die unterschiedliche Bewertung nach Handels- und Steuerrecht in der Inventur.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofs ³⁹⁷⁾ wird die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Inventur im steuerlichen Sinne nach handelsrechtlichen Grundsätzen beurteilt. Dieses Prinzip wird lediglich insoweit einzuschränken sein, als Steuergesetze selbst gegenteiliges bestimmen.³⁹⁸⁾ Solche gegenteiligen Bestimmungen enthält das Steuerrecht in Bezug auf die Bewertung, indem der handelsrechtlich nach unten nicht eingeschränkten Bewertungsfreiheit Grenzen gesetzt werden.

Handels- und Steuerbilanz können somit bewertungsmäßig auseinanderfallen. In diesen Fällen ist für zwei verschiedene Bilanzen des gleichen Stichtags nur eine einzige Inventur vorhanden. In beiden Rechtsgebieten wird aber eine Inventur als wertmäßige Grundlage der Bilanz gefordert ³⁹⁹⁾. Für die Lösung diese Problems bieten sich grundsätzlich folgende Möglichkeiten an:

- +) Erstellung von zwei Inventaren, je eines für die Handels- und Steuerbilanz;
- +) Erstellung eines Inventars mit zwei Wertspalten;
- +) Erstellung eines Inventars mit einer Bewertung, welche nur einem Rechtsgebiet genügt, aber für den inventurmäßigen Nachweis des Vermögens auch für das andere Rechtsgebiet anerkannt wird; in diesem Falle wäre zusätzlich zu entscheiden, ob das Inventar eine handels- oder steuerrechtliche Bewertung enthalten müßte.

Die Rechtsprechung hat sich mit dieser Frage in direkter Form noch nicht beschäftigt. Die Erstellung von zwei In-

397) zuletzt: BFH-Urteil v. 27.8.1953, BStBl. 1953 S.357;

398) Niepoth in Betrieb 1954 S. 159;

399) Ich verweise auf Seite 31 f.;

ventaren ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus grundsätzlich abzulehnen; die Bestrebungen müssen vielmehr auf eine Vereinheitlichung auch auf dem Gebiet der Bilanz im Sinne der Einheitsbilanz gerichtet sein. Mit einer Trennung der Inventare würde man diesen Bestrebungen einen schlechten Dienst erweisen. Die Ausstattung des einheitlichen Inventars mit zwei Wertspalten und doppelter Bewertung würde eine doppelte Bewertungsarbeit verursachen und ist deshalb unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens abzulehnen.

Die allseits befriedigende Lösung läßt sich aus verschiedenen, vom Reichs- und Bundesfinanzhof aufgestellten Rechtsgrundsätzen ableiten:

- +) Gemäß § 39 Abs. I und II HGB hat der Kaufmann das Inventar nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu erstellen.
- +) Nach der ständigen Rechtsprechung ⁴⁰⁰⁾ kommt es für die Beurteilung der steuerlichen Ordnungsmäßigkeit darauf an, daß die Inventur nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellt wird. Die Ordnungsmäßigkeit der Inventur entfällt grundsätzlich nicht deshalb, weil der Steuerpflichtige Waren nicht richtig bewertet hat, soweit die am Inventurstichtag vorhandenen Waren vollständig aufgezeichnet sind ⁴⁰¹⁾.
- +) Nach der Meinung von Gnam ⁴⁰²⁾ ist für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung allein entscheidend, daß die Inventur in der Weise erfolgt ist, daß anhand der mengenmäßigen Angaben eine Bewertung durch die Steuerbehörde vorgenommen werden kann.

Aus diesen Grundsätzen kann entnommen werden, daß eine Inventur für die Handels- und die hiervon abweichende Steuerbilanz auch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im steuerlichen Bereich genügt, wenn sie eine handelsrechtlich ordnungs-

400) zuletzt: BFH-Urteil v. 27.8.1953, BStBl. 1953, S. 357;

401) zuletzt: BFH-Urteil v. 2.8.1955, BStBl. 1955, S. 344;

402) Gnam in BB 1954, S. 157 ff.; ebenso: Priese, a.a.O., S. 68; 403) BB 1952, S. 853;

mäßige Bewertung enthält.

Die steuerlichen Verwaltungsanordnungen stellen auch in dieser Hinsicht zeitweise höhere Anforderungen, zumindest in bezug auf das Anlagevermögen: Abschnitt 45 a Absatz 6 EStR 1951 verlangt, daß sich der Bilanzansatz aus der Summe der einzelnen Bilanzwerte der Gegenstände des Anlagevermögens ergeben müsse. Dieser Forderung könnte nur durch eine spezielle steuerliche Bewertung im Inventar entsprochen werden. Die EStR 1953/55 haben diese Forderung allerdings beträchtlich abgemildert, indem sie sich mit einem gruppenweisen Nachweis des Bilanzwerts zufrieden geben.

e) Die Zulässigkeit des Bewertungsausgleichs im Inventar.

Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, daß die zum Ausgleich erzwungener Höherbewertung einzelner Gegenstände vorgenommene Niedrigerbewertung anderer Gegenstände des Betriebsvermögens eine unzulässige Bilanzänderung darstelle; der Grundsatz der Einzelbewertung stehe einer solchen Handhabung entgegen.⁴⁰³⁾

Dieser Grundsatz gilt nicht in gleicher Weise für die Inventur. Soweit in der Bilanz einzelne Gegenstände in einem Posten zusammengefaßt ausgewiesen werden, kann der Ansicht der Finanzverwaltung nicht beigetreten werden.

Entgegen der Auffassung des Reichsfinanzhofs im Urteil⁴⁰⁴⁾ vom 6.5.1937, daß das Warenlager nicht als einheitliches Wirtschaftsgut zu betrachten, sondern die einzelnen Gegenstände selbständig bewertbar seien, steht die spätere Rechtsprechung auf folgendem Standpunkt ⁴⁰⁵⁾:

403) BB 1952, S. 853;

404) RFH-Urteil v. 6.5.1936, StuW 1936, Nr. 283;

405) RFH-Urteil v. 14.4.1937, StuW 1937 S. 311;

Die Gesamtsumme der Waren wird in der Bilanz in einem Posten ausgewiesen; eine Verschiebung i n n e r h a l b der Einzelwerte der Berechnungsgrundlage bedeutet somit keine Änderung des Bilanzpostens.

Ein Bewertungsausgleich innerhalb der Wareninventur wäre somit steuerlich erlaubt, solange er nur zwischen Wirtschaftsgütern vorgenommen wird, die in einem Bilanzposten ausgewiesen sind.

D. Die Verfahren der Inventur.

=====

Grundsätzlich stehen dem Kaufmann für die Erstellung des Inventars zwei Verfahren zur Verfügung: das Stichtagverfahren und das Verfahren der permanenten Inventur. Die vielfältigen Erscheinungsformen der Inventur in der Praxis sind lediglich Abwandlungen und Kombinationen dieser beiden Grundtypen. Die weitere Untersuchung wird sich deshalb auf die Darstellung dieser beiden Verfahren beschränken.

Die Wahl des Inventurverfahrens erfolgt im Einzelfall auf Grund betriebswirtschaftlicher Zweckmäßigkeitserwägungen. Der Unternehmer kann sich aber nur dann für eines der beiden Verfahren entscheiden, wenn beide für den Bereich des Handels- und Steuerrechts zulässig sind.

Bevor auf die betriebswirtschaftliche Problematik der Inventurverfahren eingegangen wird, ist deshalb die handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit beider Verfahren zu prüfen.

1. Die handelsrechtliche Zulässigkeit.

a) Die Gesetzesvorschrift:

Die Forderung des § 39 HGB ist eindeutig auf die Stichtaginventur gerichtet; zunächst entsprach dieses Verfahren zweifellos allein den gesetzlichen Erfordernissen. Dies geht aus der Formulierung dieser Vorschrift, aber auch aus folgendem Umstand hervor:

Zinndorf ⁴⁰⁶⁾ nennt als Erfinder der permanenten Inventur Ch. Köpf, Zürich ⁴⁰⁷⁾; ich möchte dieser Ansicht nicht beitreten, weil Léauty-Guilbault ⁴⁰⁸⁾ bereits

⁴⁰⁶⁾ Zinndorf, a.a.O., S.78;

⁴⁰⁷⁾ "Die schnelle Bilanz" in ZfB 1909, S. 153 ff;

⁴⁰⁸⁾ Léauty-Guilbault, "La permanence de l'inventaire", zitiert nach Stern, R: Buchhaltungslexikon, Wien-Leipzig 1904, S. 479;

5 Jahre vor Köpf in ihrer bekannten Veröffentlichung den Grundgedanken der permanenten Inventur dargelegt haben; m.E. gebührt deshalb den letzteren die Urheberschaft an diesem Verfahren. Für den Gegenstand der Untersuchung ist aber nur die Tatsache von Bedeutung, daß bei der Formulierung der handelsrechtlichen Inventurvorschrift im Jahre 1897 das Verfahren der permanenten Inventur noch nicht bekannt war. Dies steht mittlerweile zweifellos fest.

Damit kann festgestellt werden, daß der Gesetzgeber mit der alleinigen Berücksichtigung des Stichtagverfahrens in der handelsrechtlichen Vorschrift das Verfahren der permanenten Inventur nicht als ungesetzlich abtun wollte; er kannte es nur noch nicht. Die Möglichkeit der Auslegung des Gesetzes im Sinne der permanenten Inventur ist somit grundsätzlich gegeben.

b) Die Auslegung des Gesetzes:

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat bisher weder im Bereich des Handels- noch des Steuerrechts zu der Frage der Zulässigkeit der permanenten Inventur Stellung genommen. Bei der Auslegung des Gesetzes sind deshalb aussergesetzliche Rechtsquellen heranzuziehen.

(a) Gewohnheitsrecht.

Zinndorf ⁴⁰⁹⁾ versucht die handelsrechtliche Zulässigkeit der permanenten Inventur zunächst aus dem Gewohnheitsrecht abzuleiten. Dieses Verfahren halte ich für sehr unzweckmäßig: zunächst bezeichnet es Baumbach ⁴¹⁰⁾ als streitig, ob überhaupt ein Handelsgewohnheitsrecht besteht. Insbesondere wäre für das Zustandekommen eines Gewohnheitsrechts aber "die gemeinsame Überzeugung, daß man ein Recht ausübt" erforderlich. ⁴¹¹⁾

Eine solche Überzeugung kann seitens der Kaufmannschaft

409) Zinndorf, a.a.O., S.105;

410) Baumbach, HGB, a.a.O., Einl.II Ziff. 2 A;

411) RG 135, 345;

m.E. nicht vorhanden sein:

- +) Steuerlich war das Verfahren, mit hier unwesentlichen zeitweiligen Ausnahmen, bis 1953 nicht anerkannt, obwohl die steuerliche Rechtsprechung längst die handelsrechtliche Ordnungsmäßigkeit zum Kriterium der steuerlichen Zulässigkeit eines Verfahrens gemacht hatte.
- +) Das Institut der Wirtschaftsprüfer hatte in seinem Fachgutachten 1/40 ⁴¹²⁾ als Begründung für die positive Stellungnahme zur Frage der permanenten Inventur wohl eine "Wandlung der Auffassungen" festgestellt; vornehmlich handelt es sich hierbei aber um die Wandlung der Auffassungen im betriebswirtschaftlich-wissenschaftlichen Standpunkt. Solche Auffassungen können niemals Gewohnheitsrecht schaffen, sondern äusserstenfalls das Vordringen einer Handelssitte begünstigen, und diese wäre erst eine Vorstufe zum Gewohnheitsrecht.

Zumindest das steuerliche Verbot der permanenten Inventur hat die Bildung eines entsprechenden Gewohnheitsrechts verhindert, denn es ist m.E. als Maßnahme der "dazu berufenen Organe, alles in ihrer Macht stehende zu tun, um die Entstehung des Gewohnheitsrechts erfolgreich zu verhindern" ⁴¹³⁾, zu betrachten. Auch die hohen Anforderungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer an die Genauigkeit des Buchnachweises, die dort genannten Voraussetzungen und die gemachten Einschränkungen, entsprachen keineswegs dem, was bis dahin in der Praxis für erforderlich gehalten wurde.

412) abgedruckt in: "Der Wirtschaftstreuhänder" 1941, S.59;

413) Schlegelberger-Quassowsky, AktG, a.a.O., S.564, nennt solche Maßnahmen als wirksames Hindernis für die Entstehung eines Gewohnheitsrechts; diese Ansicht deckt sich mit der des Reichsgerichts (Anm.411), weil sie die Überzeugung, ein Recht auszuüben, zerstören müssen.

(b) Handelssitte.

Entgegen dem gesetzten Recht, und trotz des ausdrücklichen steuerlichen Verbots entsprach es schon seit langem der Übung ordentlicher Kaufleute, eine laufende Bestandsermittlung in Form der permanenten Inventur durchzuführen. Notfalls wurde zur Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen am Bilanzstichtag noch zusätzlich eine Stichtaginventur vorgenommen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen aber eine Zusammenfassung dessen dar, was ordentliche Kaufleute für erforderlich und ausreichend halten. Unter diesem Gesichtspunkt steht das Verfahren der permanenten Inventur ohne weiteres mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang, und diese sind Bestandteil des materiellen Rechts. Meiner Auffassung nach bedarf es also keineswegs des im Ergebnis zweifelhaften Umwegs über das Gewohnheitsrecht, um die handelsrechtliche Zulässigkeit der permanenten Inventur zu beweisen.

Nachdem es für den materiellen Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausschließlich auf das Verfahren ordentlicher Kaufleute ankommt, und deduktive betriebswirtschaftliche Erkenntnisse und Anforderungen der Finanzverwaltung nur über die Beeinflussung der Praxis ordentlicher Kaufleute in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eindringen können, erscheint es mir zweifelhaft, ob die in dem Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer fixierten und größtenteils in die Einkommensteuerrichtlinien ab 1952 aufgenommenen Einzelforderungen an die Genauigkeit des Buchbeweises den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Zur Entscheidung dieser Frage bedürfte es einer eingehenden Untersuchung, ob ordentliche Kaufleute tatsächlich nach diesen Vorschriften verfahren und sie für erforderlich halten. Eine solche wurde bislang noch nicht durchgeführt. Aus eigener Erfahrung kann ich aber feststellen, daß einige der aufgestellten Forderungen in der Praxis

höchst selten für erforderlich erachtet und damit beachtet werden; hier möchte ich in erster Linie die oftmals überhaupt nicht durchführbare Forderung nach dem Ausschluß der bestandsbuchführenden und bestandsverwaltenden Personen vom Bestandsvergleich erwähnen.

2. Die steuerrechtliche Zulässigkeit.

Vor dem Kriege war die permanente Inventur steuerlich nicht erlaubt. Darauf folgte für die Dauer des Krieges eine bedingte Erlaubnis ⁴¹⁴⁾, welche nach dem Kriege durch Ländererlasse ⁴¹⁵⁾ wieder rückgängig gemacht wurde. Für den einmaligen Fall der Bestandsaufnahme zum 20.6.1948 ⁴¹⁶⁾ wurde die permanente Inventur zwar zugelassen; die steuerlichen Verwaltungsanordnungen erkannten das Verfahren aber grundsätzlich nicht als ordnungsmäßig an ⁴¹⁷⁾.

In Abschnitt 45 a der Einkommensteuer-Richtlinien 1950 ist erstmals nach dem Kriege die generelle steuerliche Anerkennung der permanenten Inventur enthalten. Die dort getroffenen Anordnungen über die Durchführung der permanenten Inventur haben sich durch die folgenden Einkommensteuer-Richtlinien nicht verändert und gelten bis heute ⁴¹⁸⁾.

3. Ergebnis der Untersuchung.

- +) Bei wörtlicher Auslegung der handelsrechtlichen Inventurvorschriften ist nur die Stichtaginventur als zulässig zu betrachten; die permanente Inven-

414) RdF-Erlasse v. 14.7.1944 und 6.1.1945;

415) z.B. EStR für das Hessen für 1946 Nr.40 Abs.3

416) Anhang §§ 1-8 Gesetz Nr.64 der Mil.Reg.

417) z.B. EStR 1948/II und 1949 Abschn. 45;

418) Nunmehr Abschn. 30 EStR 1955;

tur entspricht jedoch dem, was ordentliche Kaufleute für ausreichend und erforderlich halten. Sie ist deshalb auf dem Umweg über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Bestandteil des gesetzten Rechts zu betrachten und somit handelsrechtlich als zulässig anzuerkennen. Damit hat sich der technische Fortschritt im kaufmännischen Rechnungswesen zum viertenmal (nach der Loseblattbuchführung, loser Briefabschriften, der Fotokopie und der Mikrofilme) zunächst contra legem durchgesetzt. Die gesetzliche Sanktionierung des Verfahrens folgte nach. Die steuerrechtliche Zulässigkeit des Verfahrens ergibt sich aus den Einkommensteuerrichtlinien seit 1950.

E. Die Folgen mangelhafter Inventur.

=====

Nachfolgend werden die allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Folgen nicht ordnungsmäßiger Inventur besprochen. Die besonderen strafrechtlichen Folgen sind an spezielle Tatbestandsmerkmale geknüpft und können im Rahmen dieser Untersuchung nicht berücksichtigt werden.

1. Die grundsätzliche Folge

mangelhafter Inventur ergibt sich aus deren Verflechtung mit der Buchführung und Bilanz. Die Inventur ist notwendiger Bestandteil der kaufmännischen Buchführung ⁴¹⁹⁾, und die Nichterfüllung gesetzlicher Anforderungen muß sich deshalb zwangsläufig auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung schlechthin auswirken.

Aus diesem Gesichtspunkt werden die speziellen Folgen mangelhafter Inventur hergeleitet.

2. Die handelsrechtlichen Folgen

Handelsrechtliche Folgen nicht ordnungsmäßiger Inventur treten nur im Insolvenzfall nach den Bestimmungen der Konkursordnung ein. Allgemein-handelsrechtliche Folgen mangelhafter Inventur kennt das Gesetz nicht.

Nach dem Aktienrecht ist aber für den Bilanzprüfer die Möglichkeit gegeben, bei einem entscheidenden Mangel der Inventur gemäß § 140 AktG den Bestätigungsvermerk zu verweigern oder zumindest einzuschränken. Das Kriterium für das Ausmaß der Einschränkung ist die Tatfrage, ob die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses noch gegeben ist ⁴²⁰⁾.

419) Ich verweise auf S. 31;

420) Hintner, Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 108;

3. Die steuerrechtlichen Folgen

Die steuerlichen Folgen nicht ordnungsmäßiger Inventur sind mannigfaltig und bedürfen einer eingehenderen Untersuchung:

- a) Die steuerliche Beurteilung des Mangels fehlender Inventur.

In der formalen Beurteilung des Mangels fehlender Inventur ist eine gewisse Uneinheitlichkeit zu beobachten:

- aa) Verschiedentlich wird das Fehlen der Inventur oder auch nur der Inventurunterlagen als ein f o r m e l l e r Fehler oder (gleichbedeutend) Fehler im System der Buchführung bezeichnet ⁴²¹⁾.
- bb) Andere Ansichten sprechen von einem m a t e r i e l l e n oder sachlichen Mangel der Buchführung ⁴²²⁾.
- cc) Eine vermittelnde Stellung nehmen die Einkommensteuer-Richtlinien 1953 und 1955 ⁴²³⁾ in der Beurteilung des Mangels fehlender Inventare für das Anlagevermögen ein, indem sie feststellen, daß Mängel des Bestandsverzeichnisses nicht nur formelle, sondern auch materielle Mängel sein k ö n n e n .

Die Frage, ob ein formeller oder materieller Mangel vorliegt, ist aber praktisch bedeutungslos, weil sämtliche der zitierten Ansichten sich darin einig sind, daß es sich jedenfalls um einen u n h e i l b a r e n

421) RFH-Urteile v. 1.2.1933, IV A 1883-1884/31, RStBl. 1933 S. 1062; v. 28.1.1937, VI A 12/37, RStBl. 1937 S. 332; v. 10.8.1938, VI 374/38, RStBl. 1938 S. 888; v. 28.10.1936, VI 799/35, RStBl. 1937 S. 262; v. 24.11.1937 VI 597/37 RStBl. 1938 S. 335;

422) BFH-Urteil v. 20.3.1953, IV 376/52 U BStBl. S. 120; EStR 1950-52 Abschn. 45a Abs. 3; 1953 Abschn. 25 Abs. 3; 1955 Abschn. 30 Abs. 3;

423) in Abschnitt 26 bzw. 31 Absatz 7;

Mangel handelt ⁴²⁴⁾. Die zitierten Urteile gehen regelmäßig von dem Gedanken aus, daß die Gelegenheit mengenmäßiger Feststellungen nach dem Inventurstichtag nicht mehr gegeben ist, so daß eine Heilung des Mangels nicht vorgenommener Inventur technisch gar nicht durchführbar wäre. Diese Feststellung trifft für die Stichtaginventur zweifellos zu. Bei der permanenten Inventur könnte aber die Erstellung des Inventars für den Stichtag auch zu jedem beliebigen späteren Zeitpunkt mit voller Genauigkeit nachgeholt werden. Diesen Umstand haben selbst die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs der jüngsten Zeit nicht erwähnt.

b) Die steuerliche Beurteilung des Mangels unvollständiger Bestandsverzeichnisse.

Die Natur des Mangels unvollständiger Bestandsverzeichnisse ist nach den Bestimmungen des Abschnitts 30 Absatz 3 EStR 1955 nach den Umständen des Einzelfalls und unter Berücksichtigung der vom Bundesfinanzhof entwickelten Grundsätzen zu beurteilen. Es ist somit die Auswirkung des Mangels auf die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen. Der Bundesfinanzhof hat wiederholt entschieden, daß mit einer nachträglichen Berichtigung eines solchen Mangels die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wiederhergestellt werden kann ⁴²⁵⁾.

c) Für die Beurteilung des Mangels nicht ordnungsmäßiger Bestandsverzeichnisse ist der objektive Befund zum Zeitpunkt der Prüfung maßgebend ⁴²⁶⁾. Dies bedeutet:

-
- 424) Hierzu insbes.: BFH-Urteile v. 27.8.1953, BStBl. 1953 S.357; v. 12.3.1953, BStBl. 1953 S. 117; BFH-gutachten v. 25.3.1954, BStBl.1954 S. 195;
- 426) OFH-Urteil v. 21.11.1946, zitiert bei priese, a.a.O. S.67; RFH-Urteil v. 8.11.1944, RStBl. 1945 S.66 OFD Düsseldorf, Vfg.v. 19.7.1952 - S 2209 A - St I 1 in Betrieb 1952 S. 730;
- 425) BFH-Urteil v. 10.2.1953, BStBl.1953 S.106, BB 53/310; BFH-Urteil v. 15.12.1953, BstBl.1953 S. 59, BB 54/151;

- aa) Es ist unerheblich, aus welchem Grunde die Inventurunterlagen unvollständig sind; sogar bei einem Verlust durch Kriegseinwirkung wurde die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verneint⁴²⁷⁾
- bb) Es ist auch unbeachtlich, ob der Mangel auf Versehen, grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz beruht. Nur der objektive Befund ist entscheidend⁴²⁸⁾.
- d) Die konkrete steuerliche Folge wird im Einzelfall schließlich davon abhängig sein, ob den Umständen nach eine Total- oder Ergänzungsschätzung angebracht ist. Auf diese Zusammenhänge kann hier nicht eingegangen werden.

4. Die Auswirkung des Mangels nicht ordnungsmäßiger Inventur auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für z w e i Wirtschaftsjahre.

Im Anschluß an die gleichlautenden Entscheidungen des Reichsfinanzhofs⁴²⁹⁾ und OFH⁴³⁰⁾ hat nunmehr der Bundesfinanzhof in einem Gutachten vom 25.3.1954⁴³¹⁾ die Feststellung getroffen, daß das Fehlen eines ordnungsmäßigen Inventars am Ende eines Wirtschaftsjahrs notwendig auch das Fehlen der ordnungsmäßigen Ausgangsgrundlage für das nächste Wirtschaftsjahr zur Folge hat. Das Bundesfinanzhofurteil vom 20.3.1953⁴³²⁾ wurde dadurch bestätigt.

Damit wird durch e i n nicht ordnungsmäßiges Inventar die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für z w e i Wirtschaftsjahre ausgeschlossen.

427) OPH-Urteil v. 13.1.1950, BayMinBlFinM 1950, S.62

428) so auch: Priese, a.a.O., S.68, entgegen der VfG. OFD Düsseldorf v. 19.7.1952, Betrieb 1952, S.730;

429) RPFH-Urteil v.3.5.1944, RStBl.1944, S. 731;

430) OPH-Urteil v.21.11.1946, MinBlFin 1950, S.321;

431) BStBl. 1954 S.195;

432) BFH-Urteil v.20.3.1953, BStBl.1953, S.120;

Der Bundesfinanzhof stützt sich bei dieser Entscheidung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, welche eine ordnungsmäßige A n f a n g s - und S c h l u ß -bilanz erfordern. Diese Doppelwirkung einer nicht ordnungsmäßigen Inventur ist damit sowohl handels- als auch steuerrechtlich maßgeblich.

Gegen diese Auffassung kann vom betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkt nichts eingewandt werden. Die heftige Kritik dieses Urteils in der Literatur muß als unbegründet zurückgewiesen werden ⁴³³⁾. Selbst die wesentlichsten der dort gebrachten Gegenargumente sind vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt nicht überzeugend. Es wird zu beweisen versucht, daß als Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahrs gemäß § 4 Abs. I EStG das Endvermögen des vorausgegangenen Wirtschaftsjahrs kraft gesetzlicher Bestimmungen "anzusetzen" sei, gleichviel, wie dieses zustande gekommen ist. Nach dem Grundsatz des Bilanz-zusammenhangs sei die Bilanz des einen Jahres die Anfangsbilanz des folgenden Jahres ⁴³⁴⁾. Schließlich wird auch darauf hingewiesen, daß § 5 Satz 1 EStG den Anfangsbestand überhaupt nicht behandelt, sondern nur das Endvermögen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen sei.

Diesen Ansichten ist entgegenzuhalten:

- a) Mit der Forderung des Gesetzes nach einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Schlußinventur ist wegen des zeitlichen Zusammenfallens gleichzeitig auch das Inventar für die Anfangsbilanz des folgenden Jahres gefordert.
- b) Die zitierten Ansichten verkennen den Z w e c k des § 4 Abs. I EStG, der darauf gerichtet ist, vermittels zweier aufeinanderfolgender o r d n u n g s m ä ß i g e r Bilanzen den G e w i n n zu ermitteln. Eine nicht ordnungsmäßige Inventur wirkt sich zwangsläufig auf den Gewinnausweis zweier Wirtschaftsjahre aus.

433) BB 1952, S. 1014; RWP-Blattei, Forkelverlag, 14 St-R D, Betriebsprüfung, Einzelfragen 6; Betrieb 1952 S. 767; Betrieb 1954 S. 543; 434) Betrieb 1952, S. 767);

- c) Mit dieser Feststellung ist aber auch die **G r e n-
z e** der steuerlichen Forderungen erkennbar:
Geht der einen fehlenden oder sonstwie mangelhaf-
ten Inventur eine ordnungsmäßige voraus und folgt
eine ebensolche nach, so ist wegen der Zweischnei-
digkeit der Bilanz lediglich eine Gewinnverschie-
bung zwischen zwei Wirtschaftsjahren möglich. Wei-
tergehende Folgen sind ausgeschlossen.

Allen Inventurfehlern und -delikten ist durch den
Grundsatz der Zweischneidigkeit der Bilanz eine
n a t ü r l i c h e Grenze gesetzt, und die Fi-
nanzverwaltung sollte sich bei der praktischen
Anwendung des vom Bundesfinanzhof aufgestellten
Grundsatzes der Doppelwirkung einer nicht ord-
nungsmäßigen Inventur von diesem Gesichtspunkt
leiten lassen. Unbillige Schärfen in den steuer-
lichen Auswirkungen nicht ordnungsmäßiger Inven-
tare dürften sich dann vermeiden lassen.

SCHLUSSBEMERKUNG

=====

1. Die Inventur in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht.

Steuerrecht, Handelsrecht und Betriebswirtschaftslehre befassen sich zugleich mit dem kaufmännischen Rechnungswesen; die kaufmännische Inventur ist somit Objekt der Forschung in drei wissenschaftlichen Gebieten.

Nur die Betriebswirtschaftslehre kann für sich in Anspruch nehmen, sich mit der Inventur in objektiver Weise auseinanderzusetzen. Die Beziehungen des Handels- und Steuerrechts zur Inventur sind zweckbestimmt; sie sind überwiegend Ausfluß der Interessen ausserhalb der Betriebswirtschaft Stehender.

Ohne die wertvollen Bemühungen des Steuerrechts zu verkennen, die bestehenden Lücken des Handelsrechts auf dem Gebiet des kaufmännischen Rechnungswesens in wirtschaftlich sinnvoller Weise auszufüllen, wird es doch primär die Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre sein, sich der vielen noch nicht befriedigend gelösten Probleme der Inventur anzunehmen.

Die Betriebswirtschaftslehre hat sich als angrenzende Wissenschaft auch auf dem Gebiet des Steuerrechts schon weitgehende Anerkennung verschafft; im Hinblick auf die Inventur ist es nun ihre Aufgabe, durch Fortentwicklung der wissenschaftlichen Erkenntnis die befruchtende Wirkung auf den kaufmännischen Brauch, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit das materielle Steuerrecht weiter auszudehnen.

Als vordringliche Aufgaben wären die Entwicklung vereinfachter Aufnahmeformen und der Ausbau der permanenten Inventur zu nennen.

2. Die Inventur in Betriebswirtschaftslehre und Handelsrecht.

Die letzten Jahre haben in steigendem Maße die öffentlich-rechtliche Natur der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften in den Vordergrund gestellt ⁴³⁵⁾. Umso bedenklicher muß es erscheinen, daß die handelsrechtlichen Inventurvorschriften ihrem wesentlichen Inhalt nach bereits auf das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch von 1857/1861 zurückgehen, und durch die grundlegende Veränderung aller Verhältnisse in den vergangenen 100 Jahren als gänzlich überholt zu bezeichnen sind.

Es wird deshalb auch auf handelsrechtlichem Gebiet zunächst die Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre sein, über die Beeinflussung der kaufmännischen Praxis und damit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse durch die "Hintertüre") in das materielle Handelsrecht einzudringen.

Bei einer künftigen Neugestaltung der handelsrechtlichen Inventurvorschriften wird die Betriebswirtschaftslehre als Interessenvertreter der Unternehmungen sehr bedeutende Ansprüche anzumelden haben.

Die in dieser Arbeit vorgetragenen Überlegungen könnten als Anregung für die Änderungsvorschläge dienen, die seitens der Betriebswirtschaftslehre vorgebracht werden müßten.

⁴³⁵⁾ Brönner, a.a.O., S. 1;

LITERATUR-VERZEICHNIS

I. Monographien

- American Institute of Accountants, Yearbook, New York, 1939.
- A u f e r m a n n , E.: Die steuerliche Buchführung der Betriebe, Frankfurt/Main, 1948.
- A. W. B. : Leitsätze für Lagerwesen und Inventur, Wien 1932.
- B e i g e l : Das allgemeine deutsche Buchführungsrecht, Leipzig, 1902.
- B o e s e l , R.: Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, Berlin 1930.
- B ü h l e r , O.: Lehrbuch des Steuerrechts, Wiesbaden 1953.
- B ü h l e r , O.: Bilanz und Steuer, Berlin 1952.
- B r ö n n e r : Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart 1952.
- B u r c h a r d und K l a u s i n g : Artikel: "Handelsrecht" in Die Handelshochschule, Berlin 1928.
- B u s s e , M.: Inventur, Bücherabschluß und Bilanz, Stuttgart 1913.
- l e C o u t r e : Artikel: "Vermögen" in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1938.
- D o e p k e : Unordnetliche Buchführung, Halle 1936.
- E c k e r t : Die Buchführungsvorschriften für gewerbliche Betriebe im geltenden Steuerrecht, Berlin 1929.
- F i s c h e r , R.: Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind, 2 Teile, Leipzig 1905 und 1908.
- F i s c h e r , R.: Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, Leipzig 1913.
- F r i t z : Kaufmännische Buchführung im Sinne des Einkommensteuergesetzes, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1926, S. 245 f.
- G e r h a r d , E.: Die Wareninventur als Grundlage der Bilanz und Steuererklärung per 1.1.1935 und Nerveranlagung zur Vermögenssteuer per 1.1.1935, ?, 1935.
- G e r s t n e r , P.: Bilanzanalyse, Berlin 1944.
- G n a m , A.: Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, Nürnberg 1950.
- G n a m - S i r c h : Buchführungsschliche, Stuttgart, 1953.
- G u t a c h t e n des Instituts der Wirtschaftsprüfer Nr.1/41 in: Der Wirtschaftstreuhänder, Heft 3 1941.
- G u t a c h t e n des Deutschen Industrie- und Handelstags, in: Reichssteuerblatt 1933, S. 1062.

- H e n z e l : Die Kostenrechnung der gewerblichen Wirtschaft, Stuttgart, 1939.
- H i n t n e r , O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, Einführung in Wesen und Technik der kaufmännischen Revision, Stuttgart 1949.
- H u m m e l : Die Buchhaltung der Fugger, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Berlin 1929.
- J ä c k l e : Die Inventur, Stuttgart 1949.
- J ä h n k e : Betriebsprüfung, Berlin 1943.
- J a e g e r : Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung, Stuttgart, 1874.
- J e n n y : Die Hintertüren der Buchhaltung, Berlin 1927.
- K a l v e r a m : Artikel: Stichtag- oder permanente Inventur? in: RKW-Nachrichten, Heft 8, Berlin 1940.
- K o c h : Bilanzkniffe und Buchhaltungsschliche, Wien 1930.
- L e i t n e r : Die doppelte kaufmännische Buchhaltung, Berlin 1923.
- L e i t n e r : Bilanztechnik und Bilanzkritik, Berlin 1919.
- L i o n : Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1927.
- N i e d e r a u e r , F.: Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, Berlin 1937.
- L ö f f e l h o l z , J.: Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1935.
- O e r t l i , M.: Penndorfs Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, in: Zeitschrift für Buchhaltung, Linz 1914.
- O s b a h r : Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, Berlin 1932.
- F a s s o w , R.: Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Berlin-Leipzig 1923.
- P e n n d o r f , B.: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913.
- P r i e s e : Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Künzelsau 1954.
- R e h m , H.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaft, München 1914.
- R e i s c h - K r e i b i g : Bilanz und Steuer, Wien 1951.
- R ü ß l e , K.: Handwerkliche Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1941.
- R o n n e b e r g , R.: Die permanente Inventur, in: Der praktische Betriebswirt, Berlin-Stuttgart, Nr.1/1950

- Schmalenbach : Dynamische Bilanz, Leipzig 1926.
- Schönwand t , D.: Bilanzunwahrheiten, Berlin 1908.
- Seidel : Grundlagen und Funktionen der Buchhaltung, Berlin-Wien 1930.
- Sievek i n g : Aus venetianischen Handlungsbüchern, in: Schmoller-Jahrbuch Bd. 25, S. 1505.
- Simon , V.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1910.
- Simon , V.: Betrachtungen über Bilanzen, Festgabe für Koch.
- Sombart , W.: Der moderne Kapitalismus, München-Leipzig 1917.
- Sommerfeld , H.: Die Wertansätze in der Inventur, Berlin 1921.
- Stern , R.: Buchhaltungs-Lexikon, Wien-Leipzig 1904.
- Stern , R.: Bilanzdelikte, Berlin 1923.
- Stern , R.: Kaufmännische Bilanz, Leipzig 1911.
- Strieder , J.: Die Inventur der Firma Fugger aus dem Jahre 1527, Tübingen 1905.
- Thiess : Bilanzdelikte und ihre Bekämpfung, Dresden 1922.
- Tomscha : Wie prüft das Finanzamt?, Wiesbaden 1954.
- Trumpler : Die Bilanz der AG, Basel 1950.
- Trumpler : Die AG nach dem Recht der USA, Basel 1942.
- United States of America before the Securities and Exchange Commission in the matter of McKesson & Robbins Inc. Testimony of Expert Witness, USt.Gouvernement Printing Office, 1939.
- ter Vehn : Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum ADHGB, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin 1929, S. 167 f.
- van der Velde : Die Körperschaftssteuer der Gesellschaften des Steinkohlenbergbaues, in: Wirtschaftsprüfung, 1951, S. 272 f.
- Wilhelm , F.: Inventar und Bilanz, Chemnitz 1905.
- Zinn dorf , G.: Die permanente Inventur, Offenbach 1951.

II. Handbücher

- Adler-Düring-Schmaltz : Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaften, 2. Auflage 1948 und 3. Auflage 1957.

- B o t t : Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens,
Stuttgart 1955
- D i e H a n d e l s h o c h s c h u l e , Berlin 1928.
- Handwörterbuch der B e t r i e b s w i r t s c h a f t ,
Stuttgart 1938/1939.
- Handwörterbuch der S t a a t s w i s s e n s c h a f -
t e n , Jena 1923 - 1930.
- R K W - N a c h r i c h t e n , Berlin.

III. K o m m e n t a r e

a) H a n d e l s r e c h t:

- B a u m b a c h , München-Berlin 1944.
- B a u m b a c h - D u d e n , München-Berlin 1955.
- D ü r i n g e r - H a c h e n b u r g , 1930.
- G e ß l e r - H e l f e r m e h l , Frankfurt 1952.
- v. G i e r k e , Berlin 1933.
- R i t t e r , Berlin 1937.
- S c h l e g e l b e r g e r , Berlin und Frankfurt 1950.
- S t a u b - B o n d i , Berlin 1932.

b) A k t i e n r e c h t:

- B a u m b a c h , München und Berlin 1939.
- B a u m b a c h - H u e c k , München und Berlin 1951.
- B r o d m a n n , Berlin 1928.
- G a d o w , Großkommentar, Berlin 1939.
- S c h l e g e l b e r g e r - Q u a s s o w s k y ,
Ost 1939.

c) S t r a f r e c h t:

- O p p e n h o f f , Strafgesetzbuch für das Deutsche
Reich, Berlin 1888.
- S t e n g l e i n , Kommentar der strafrechtlichen Neben-
gesetze des Deutschen Reiches, Berlin 1931.

d) Einkommensteuerrecht:

B l ü m i c h - F a l k , Berlin 1955.

B e c k e r , Stuttgart 1933.

B r o c k h o f f , Berlin 1928.

L a d e m a n n , Frankfurt 1951 bis 1955.

S t r u t z , Berlin 1924.

e) Abgabenordnung:

H ü b s c h m a n n - h e p p - S p i t a l e r , 1953.

IV. Z e i t s c h r i f t e n

Der Betrieb, Düsseldorf

Der Betriebsberater, Heidelberg

Deutsche Juristenzeitung, Berlin.

Deutsche Steuerzeitung, Konstanz.

Finanzrundschau, Köln.

Juristische Wochenschrift, Leipzig.

Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht, München-Leipzig.

Das Recht, Berlin.

Steuer und Wirtschaft, Berlin.

Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart.

Der Wirtschaftstreuhänder, (Der Wirtschaftsprüfer), Berlin.

Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden, früher Berlin.

Zeitschrift für Buchhaltung, Linz.

V. G e s e t z e s s a m m l u n g e n
u n d U r t e i l s s a m m l u n g e n

Reichssteuerblatt.

Bundessteuerblatt.

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanz-
hofs, München.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen, Verlag
Walter de Gruyter & Co., Berlin-Leipzig.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, Verlag
Walter de Gruyter & Co., Berlin-Leipzig.

Archiv für Strafrecht und Strafprozeß (Goltdammer-Archiv)
R.v.Decker's Verlag G. Schenk, Berlin.

RWP-Blattei, Forkel-Verlag, Stuttgart.

Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts, Verlag
Ferd. Enke, Stuttgart.

A B K Ü R Z U N G E N

=====

a.a.O.	= am angegebenen Ort; Verweis auf die Angaben im Literaturverzeichnis.
Adler	= Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaften.
AG	= Aktiengesellschaft
AktG	= Gesetz betreffend die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien
AO	= (Reichs-) Abgabenordnung.
B.B.	= Der Betriebs-Berater, Heidelberg.
Betrieb	= Der Betrieb, Düsseldorf
BFH	= Bundesfinanzhof.
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch.
BGBI.	= Bundesgesetzblatt.
BStBl.	= Bundessteuerblatt.
DJZ	= Deutsche Juristenzeitung, Berlin.
ESTG	= Einkommensteuergesetz.
FR	= Finanzrundschau, Köln.
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
G.o.B.	= Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Goldtd.Arch.	= Archiv für Strafrecht und Strafprozeß, Verlag G. Schenk, Berlin.
HGB	= Handelsgesetzbuch.
JW	= Juristische Wochenschrift, Leipzig.
KG	= Kommanditgesellschaft.
KO	= Konkursordnung.
LZ	= Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht.
O.d.B.	= Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.
oHG	= Offene Handelsgesellschaft.
Recht	= Das Recht, Berlin.
RfH	= Reichsfinanzhof.
RG	= Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RGStr.	= Entscheidung des Reichsgerichts in Strafsachen.
RStBl.	= Reichssteuerblatt.
Staub-Bondi	= Staub's Kommentar zum HGB, 4. Abschnitt bearbeitet von Bondi, Berlin 1932.
StuW	= Steuer und Wirtschaft, Berlin.
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft.

L e b e n s l a u f =====

Ich bin am 8. Februar 1926 als Sohn des Kaufmanns Franz Koula in Rosenheim/Obb. geboren. In meinem Geburtsort besuchte ich ab 1932 die Volksschule, ab 1936 die Oberrealschule. Die letzten 2 Jahre des Krieges diente ich bei der Luftwaffe als Flugzeugführer. Nach meiner Entlassung aus der Gefangenschaft begann ich an der Technischen Hochschule München das Bau-Ingenieur-Studium, dann das Studium der Betriebswirtschaftslehre, welches ich ab 1949 an der Universität München fortsetzte und 1955 mit dem Diplomkaufmanns-Examen abschloß. Seit 1953 bin ich als Revisions-Assistent eines Wirtschaftsprüfers tätig.

München, den 26. Juli 1957

